

La transformation de la taxe sur le chiffre d'affaires en taxe unique à la production

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le 16 Décembre 1938, à 13 h. 30

PAR

G. DE LUSSAC

PRÉSIDENT : M. W. OUALID, Professeur.
SUFFRAGANTS : M. NOGARO, Professeur.
M. AFTALION, Professeur.



PARIS
LES ÉDITIONS DOMAT-MONTCHRESTIEN
F. LOVITON & Cie
158-160, RUE SAINT-JACQUES

—
1938

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

**La transformation de la taxe
sur le chiffre d'affaires
en taxe unique à la production**



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41553021_0056

La transformation de la taxe sur le chiffre d'affaires en taxe unique à la production

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le 16 Décembre 1938, à 13 h. 30

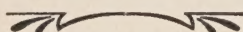
PAR

G. DE LUSSAC

PRÉSIDENT : M. W. OUALID, Professeur.

SUFFRAGANTS : M. NOGARO, Professeur.

M. AFTALION, Professeur.



PARIS

LES ÉDITIONS DOMAT-MONTCHRESTIEN

F. LOVITON & Cie

158-160, RUE SAINT-JACQUES

—
1938



INTRODUCTION

Pour réaliser l'équilibre budgétaire, l'Etat dispose de deux catégories de recettes : l'impôt et l'emprunt.

S'il doit faire face à des dépenses exceptionnelles il peut recourir à l'emprunt : mais les disponibilités du marché ne sont pas inépuisables et le service de la dette grèvera lourdement les budgets futurs. Aussi faut-il, en même temps, relever le taux des impôts : les gouvernements de la France se sont rendus compte tardivement de cette nécessité pendant la dernière guerre. Il était difficile, il est vrai, de demander un rendement considérable aux impôts directs : l'impôt général sur le revenu avait été établi seulement en 1914 et les impôts cédulaires entraient à peine en application à la fin de l'année 1917. Les contributions indirectes, taxes spécifiques, s'adaptaient trop lentement à l'élévation rapide des prix et on craignait qu'une surtaxe considérable ne fit disparaître la matière imposable.

Le législateur fut ainsi amené à accroître les impôts sur les successions et à créer de nouvelles charges fiscales : la loi du 31 décembre 1917 répondit à ce double but, elle releva les droits successoraux et créa la taxe sur les paiements civils et commerciaux.

L'imposition de la circulation des richesses n'était d'ailleurs pas une innovation : après la guerre de 1870, le gouvernement de M. Thiers avait institué un droit de timbre fixe de 0,10 sur les paiements.

Cependant notre législation s'est plutôt inspirée de la taxe à la production établie par l'Amérique pendant la

guerre de Sécession et de la taxe à la circulation créée par l'Allemagne en 1916 (1).

Fixée au taux de 0,20 %, la taxe sur les paiements comportait deux modalités d'application : l'une s'appliquait aux paiements civils, l'autre aux paiements commerciaux.

La première remplaçait le timbre-quittance ordinaire par un droit proportionnel ; elle atteignait les écrits constatant des paiements soit à des non-commerçants, soit à des commerçants pour une cause qui ne concernait pas directement leur commerce : fermages, loyers, primes d'assurance...

La deuxième frappait les paiements effectués « à la vente au détail et à la consommation ». D'après la jurisprudence, il fallait distinguer les deux termes : les ventes au détail comprenaient les livraisons à toute personne — commerçante ou non — pour son usage personnel ; les ventes à la consommation portaient sur les biens nécessaires à l'exploitation commerciale et non destinés à la revente : elles comprenaient par exemple la livraison du matériel, de l'outillage nécessaires au commerçant.

S'il y avait un écrit, toute opération d'un montant de 10 fr. était passible de l'impôt ; le fait du paiement qu'il y eût ou non un écrit, était taxé à partir de 150 fr.

La disposition caractéristique de cette loi était que, seule la vente au détail acquittait l'impôt : étaient exonérés les entrepositaires, les marchands en gros qui ne payaient que le timbre-quittance s'ils faisaient une facture.

Il y avait aussi une taxe de 10 % atteignant certains objets énumérés par la loi et les dépenses dans certains établissements dits de luxe.

Les redevables devaient tenir un livre spécial communi-

(1) Voir à ce sujet : Allix et Lecerclé « La taxe sur le chiffre d'affaires. Traité théorique et pratique ». Ch. I. Paris 1927.

cable à l'Administration de l'Enregistrement, chargée du recouvrement. Sur ce registre, ils apposaient un timbre mobile composé d'un timbre et d'une estampille ; l'estampille était collée sur la facture s'il y en avait une. Les ventes étaient inscrites suivant un numéro d'ordre ; si l'acheteur était commerçant, il y avait exonération : il fallait la mentionner sur le registre et la justifier par quittance ou autre pièce. Les contribuables pouvaient aussi demander à être en compte avec le Trésor : les timbres étaient délivrés gratuitement : à la fin de chaque mois, ils s'acquittaient de leur dette.

L'acheteur était le débiteur légal, mais le vendeur était aussi responsable du paiement.

Les marchandises exportées étaient exonérées.

Il n'y avait pas lieu à superposition d'impôts : si la taxe sur les paiements et la taxe de luxe atteignaient le même objet, l'une d'elles seulement était perçue.

* * *

Le législateur de 1917 escomptait un rendement considérable : en temps de guerre en effet, la taxe sur les paiements présentait un avantage important, c'était une taxe « ad valorem », elle suivait automatiquement le mouvement des prix. Au contraire, en période de hausse, le relèvement du tarif des taxes spécifiques constitue un labeur délicat, compliqué, continu.

A cette considération d'ordre fiscal, venaient s'ajouter des justifications morales : pendant la guerre, le gouvernement cherchait à restreindre la consommation ; le ravitaillement était difficile à assurer ; il fallait réduire le déficit de la balance commerciale et réserver les disponibilités moné-

taires au financement de la guerre : aussi était-il juste de frapper les dépenses.

La taxe devait fournir au Trésor 1.150 millions, son rendement fut de 160 millions en 1918.

C'est que les fraudeurs furent innombrables : la perception de la taxe avait été confiée à la seule Administration de l'Enregistrement, déjà surchargée de travail par l'élévation des droits de succession. Il fallait procéder à une discrimination, parfois délicate, entre le commerce de gros exonéré et le commerce de détail, seul passible de l'impôt.

En outre, les commerçants se plaignaient des formalités imposées par la loi : elles étaient difficiles à respecter lorsque l'acheteur était commerçant et recevait ses marchandises en suspension de taxe : l'attestation de la qualité de l'acheteur incombait le plus souvent au vendeur. La taxe de luxe apportait une entrave au commerce et elle frappait certains objets de consommation courante.

Ainsi, tout en conservant dans les périodes d'instabilité monétaire une « taxe ad valorem », il fallait remplacer la taxe sur les paiements par un impôt à fort rendement qui ne se prêtât pas à l'évasion fiscale : à la taxe sur la vente au détail, devait être substituée une contribution sur les ventes à tous les stades de la circulation. L'Administration des Contributions indirectes et l'Administration des Douanes aideraient l'Administration de l'Enregistrement dans sa tâche.

Ces réformes furent l'œuvre de la loi du 25 juin 1920, qui établit la taxe sur le chiffre d'affaires.

*
* *

Il faut déterminer l'assiette, les exonérations, les formalités et le contentieux de la taxe sur le chiffre d'affaires

pour en saisir les avantages, les inconvénients. Sous ces mêmes aspects, il sera dressé un tableau comparatif de la taxe à la production instituée par la loi du 31 décembre 1936 ; les conséquences et les résultats de la législation nouvelle seront enfin examinés aux points de vue social, financier, économique.

PREMIÈRE PARTIE

Economie générale de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Si une restriction des dépenses avait été un des motifs de la création de la taxe sur les paiements, cette idée de « grande pénitence » dans la recherche d'une imposition sur la généralité des transactions disparaît devant le souci du rendement : la taxe frappe plutôt l'industrie et le commerce que le consommateur ; on se préoccupe peu de la répercussion définitive de l'impôt ; le vendeur « tax payer » devient parfois aussi « tax bearer » (1).

(1) Se reporter pour l'étude de la répercussion des impôts au cours de M. Jèze : « Science et législation financière ».

SECTION I

Le fonctionnement de la taxe sur le chiffre d'affaires

L'article 59 de la loi du 25 juin 1920 soumettait à la taxe « les affaires faites en France par les personnes qui, habituellement ou occasionnellement achetaient pour revendre, ou accomplissaient des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ».

Le législateur distinguait ainsi les vendeurs de chose et les autres opérateurs inscrits à la cédula des bénéfices industriels et commerciaux : intermédiaires et fournisseurs de services.

Les vendeurs de choses acquittaient la taxe sur le montant total de leurs ventes, qu'ils eussent ou non fait un bénéfice : l'assujettissement à l'impôt ne dépendait en aucune façon du gain réalisé ; les impôts indirects ne s'attachent qu'au fait générateur lui-même de l'impôt, sans avoir égard à la situation de fortune du redevable. Au contraire, l'impôt direct cédulaire est assis en principe sur le bénéfice.

Les intermédiaires comprenaient les courtiers, commissionnaires, banquiers... qui déterminaient eux-mêmes librement le taux de rémunération avec leurs clients ; les agents de change et courtiers dont la rétribution était fixée par les lois, les décrets ou instructions ministérielles étaient exonérés d'un impôt qu'ils n'auraient pas pu répercuter sur leurs clients. La taxe perçue sur la rémunération de l'intermédiaire ne faisait d'ailleurs pas obstacle à la perception du droit qui frappait la vente elle-même.

Quant aux entrepreneurs, ils acquittaient la taxe sur le montant total de leur mémoire qui englobait les fournitures de matériaux et le salaire des ouvriers.

CHAPITRE PREMIER

Assiette et taux de la taxe.

Dès le début de l'application de la loi, des difficultés s'étaient élevées pour déterminer le fait générateur de l'impôt, les conditions d'imposition et les déductions autorisées sur le montant brut de la vente.

La créance d'impôt aurait pu naître au moment de l'accord des parties contractantes : « La vente est parfaite entre les parties, déclare l'article 1583 du Code Civil, et la propriété est acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur dès qu'on est convenu de la chose et du prix, quoique la chose n'ait pas encore été livrée ni le prix payé ». Cette solution eût été logique ; mais l'Administration considérait que les termes « ventes effectivement et définitivement réalisées » ne pouvaient s'appliquer qu'aux opérations dont les obligations avaient été remplies de part et d'autre ; cette interprétation lui permettait de taxer les ventes conclues et non réalisées au 1^{er} juillet 1920 et s'appuyait sur l'impossibilité d'exiger du vendeur l'avance du paiement de la taxe, lorsque le prix ne devait être acquitté qu'après un certain délai. Le décret de codification du 27 décembre 1934 précisait d'ailleurs que « le fait générateur de l'impôt était constitué par l'encaissement du prix ou, dans le cas de livraison taxable sans qu'il y ait vente, par la livraison de la marchandise ».

Les redevables avaient cependant la faculté d'être taxés sur leurs débits ; les commerçants importants étaient autorisés à inscrire l'opération de recettes au moment de l'éta-

blissement de leur facture ; on ne pouvait les obliger à changer leurs méthodes de comptabilité.

Si les ventes étaient imposées au moment du paiement, toutes les sommes encaissées n'entraient pas dans la constitution du chiffre d'affaires ; il fallait qu'il y eût un transfert de propriété et que l'argent versé le fût au titre de prix de vente.

De ces principes il découlait que les opérations effectuées entre un établissement et ses succursales n'étaient pas soumises à la taxe, même lorsqu'il y avait une facture, car elles ne constituaient que des opérations d'ordre. Au contraire, les affaires intervenues entre une société mère et ses filiales étaient imposables : en effet les filiales ont une personnalité distincte de celle de la société mère.

En cas d'échange, le fisc procédait à une double perception.

Il fallait encore que les paiements aient eu lieu en exécution d'une vente : les dommages-intérêts en cas de perte de la marchandise n'étaient pas passibles de l'impôt.

L'Administration avait ainsi déterminé les conditions d'imposition avec libéralité ; mais elle admettait difficilement des déductions au prix de vente ; la règle était d'en taxer le montant brut et total.

Les emballages, même facturés à part, étaient imposés ; lorsque le vendeur reprenait les emballages il y avait lieu à restitution de l'impôt perçu. A partir de 1926, la déduction avait été admise pour les emballages dont le prix unitaire n'excédait pas 8 francs.

On pouvait défalquer les pourboires du personnel, s'ils étaient portés sur la note d'hôtel.

Les frais de commission n'étaient pas déductibles, mais les rabais, escomptes, ristournes... n'étaient pas imposés.

Toutes ces règles pratiques avaient été peu à peu élaborées par la Jurisprudence et l'Administration. En ce qui concernait les frais de transport le législateur lui-même avait fixé les modalités d'application : l'art. 7 du décret du 27 décembre 1934 déclarait que « Ne pouvaient être déduits du chiffre d'affaires imposable, les frais de transport facturés séparément lorsqu'ils restaient à la charge du vendeur et ce, quelle que soit la personne qui en réglât le montant au transporteur ». Lorsque le vendeur faisait simplement l'avance des frais qui devaient en définitive rester à la charge de l'acquéreur, il n'y avait pas lieu à perception de la taxe.

Comme les ventes, les rémunérations brutes et intégrales des intermédiaires étaient soumises à la taxe. Si une personne s'adressait à un commissionnaire pour la réalisation d'une affaire et si ce commissionnaire sous-traitait avec un collègue en lui abandonnant une partie de la commission, il ne pouvait pas déduire cette dépense. Mais un banquier qui transmettait pour le compte d'un client un ordre de vente à un agent de change avait le droit de déduire de sa rémunération le courtage de l'agent de change du fait qu'il ne pouvait procéder lui-même à la vente.

Le législateur avait prévu une dérogation en faveur des commissionnaires de transport ; cette disposition, intervenue en 1926, avait été reproduite dans le décret de 1934. « En ce qui concernait les commissionnaires de transport, même traitant à forfait, le chiffre d'affaires était constitué par la partie des sommes encaissées par eux correspondant à leur rémunération brute, c'est-à-dire à l'exclusion des seuls débours afférents au transport lui-même et au dédouanement, pourvu qu'il fût justifié des dits débours. L'intermédiaire qui faisait transporter des marchandises par chemin de

fer n'avait pas à acquitter la taxe pour les sommes correspondant au parcours en chemin de fer.

Le taux de la taxe était de 2 % : 2 % du montant de la vente ou 2 % de la rémunération de l'intermédiaire ou du fournisseur de services ; comme la contribution était calculée sur le montant brut total de la vente ou de la commission, l'impôt était dû sur l'impôt ; il en était de même lorsque la taxe était facturée à part ; pour un objet d'une valeur de 100 francs taxe non comprise, le vendeur devait payer 2 fr. 20 et non 2 fr.

Des taxes de luxe avaient été créées ainsi que des exonérations partielles, notamment pour certaines denrées de consommation courante.

En juillet 1934, le taux uniforme de 2 % était définitivement établi, sauf en ce qui concernait les importations.

Un dixième des sommes perçues constituait un fonds commun au profit des collectivités locales, les 2/3 étaient versés aux communes et 1/3 aux départements.

CHAPITRE II

Exemptions.

Sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires, il fallait distinguer les exemptions dues au fait de n'être pas assujetti suivant les principes généraux de la taxe et les exonérations d'opérations qui normalement auraient dû être imposées et qui jouissaient, en vertu d'une disposition législative spéciale, d'un privilège fiscal.

Le champ d'application était fixé par l'article 59 de la loi du 25 juin 1920, précité.

Il suffisait qu'une des deux conditions édictées fut remplie ; soit l'achat en vue de la revente, soit l'exercice d'une profession assujettie à la cédula des bénéfices industriels et commerciaux. Cette question avait présenté un intérêt pour les organismes qui revendent des objets achetés sans réaliser aucun bénéfice, tels les Economats de chemins de fer régis par la loi du 25 mars 1910 et les sociétés coopératives de consommation qui distribuent leur boni soit à leurs sociétaires au prorata de leurs achats, soit à des œuvres d'intérêt général, mais ne les répartissent jamais à leurs actionnaires en fonction de leur apport en capital « L'intérêt général » est d'ailleurs entendu dans un sens large et comprend notamment l'achat de livres en vue de constituer une bibliothèque pour les sociétaires. Après quelques hésitations, la jurisprudence et l'administration avaient considéré que chacune des deux parties de l'article 59 se suffisait à elle-même et avait soumis au régime de la taxe sur le chiffre d'affaires économats et coopératives, solution qui a été consacrée pour le décret de codification du 27 décembre 1934.

Ainsi deux catégories d'opérations acquittaient la taxe ; les achats en vue de la revente d'une part et les actes commerciaux même isolés de l'autre. Le champ d'application de la loi de 1920, était par conséquent plus vaste que celui de l'impôt cédulaire.

Toutefois, il fallait avoir l'intention de revendre lorsqu'on achetait : la vente d'une automobile usagée ne constituait pas une opération soumise à la taxe ; la vente d'un fonds de commerce non plus ; il en était autrement lorsqu'on vendait séparément le fonds de commerce et les marchandises stockées qui étaient alors assujetties au paiement de la contribution.

Étaient exonérés les agriculteurs, parce qu'ils ne remplissaient aucune des deux conditions exigées par l'article 59 ; ils sont inscrits à la cédule des bénéfices agricoles et la vente des produits par le propriétaire ou le fermier ne constitue pas un acte de commerce. Cette exemption s'étendait aux jardiniers, aux horticulteurs, mais non aux revendeurs de produits agricoles d'achat, tels que les fruitiers des Halles. La Jurisprudence maintenait dans le champ d'application de la taxe l'industrie agricole ; l'agriculteur qui distillait les betteraves de sa récolte pour obtenir du sucre était passible de l'impôt. D'autre part, une loi de 1925 avait déclaré commerciales toutes les opérations effectuées par les marchands de biens. Mais l'industrie qui constituait en quelque sorte un prolongement de l'acte agricole était exonérée : la transformation du raisin en vin n'était soumise à aucun droit.

L'importance du matériel était un des indices qui permettait de se rendre compte si les opérations étaient industrielles ou agricoles.

Les agriculteurs qui élevaient des animaux avec des pro-

duits agricoles d'achat devaient acquitter la taxe de 2 % sur la vente de ces animaux.

Le législateur et le juriste avaient fait preuve de la même sollicitude à l'égard des artisans ; assujettis autrefois à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, ils payaient la taxe sur le montant de leurs ventes. Mais les artisans tirent leur gain principalement de leurs travaux manuels ; aussi la loi de 1923 les assujettit à la cédule des traitements et salaires ; et comme ils ne spéculaient pas sur la matière première à laquelle ils appliquaient leur travail, ils ne réunissaient plus aucune des conditions qui les eût rendus passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Mais la loi de 1923 a défini avec beaucoup de soin ceux qui pouvaient se prévaloir de ce régime de faveur. L'article 23 du Code des impôts directs énumère :

« Les ouvriers travaillant chez eux soit à la main, soit à l'aide de la force motrice, que leurs instruments de travail soient ou non leur propriété, lorsqu'ils opèrent exclusivement à façon pour le compte d'industriels ou de commerçants avec des matières premières fournies par ces derniers et lorsqu'ils n'utilisent d'autre concours que celui de leur femme, de leurs père et mère, de leurs enfants et petits-enfants, d'un compagnon et d'un apprenti de moins de 18 ans.

« Les artisans travaillant chez eux ou au dehors qui se livrent principalement à la vente du produit de leur propre travail et n'utilisent pas d'autre concours que celui des personnes ci-dessus énumérées ». La même règle s'applique à l'artisan qui travaille en société en nom collectif ou en communauté.

« La veuve de l'ouvrier et celle de l'artisan » dans les mêmes conditions.

« Les personnes qui vendent elles-mêmes et pour leur propre compte, en ambulance dans les rues, dans les lieux de passage et dans les marchés, des marchandises de faible valeur ou de menus combustibles, à la condition que ces personnes soient munies d'autorisations administratives et que les marchandises destinées à la vente, soient transportées autrement que par véhicule automobile ou par voiture attelée.

« Les chauffeurs et cochers propriétaires d'une ou deux voitures qu'ils conduisent et gèrent eux-mêmes, à la condition que les deux voitures ne soient pas mises simultanément en service et que les prix de transport soient conformes à un tarif réglementaire.

« Les mariniers propriétaires d'un seul bateau qu'ils conduisent et gèrent eux-mêmes à la condition qu'il ne soit pas automoteur.

« Les pêcheurs se livrant personnellement à la pêche des poissons, crustacés, coquillages et autres produits de la mer ou d'eau douce ainsi que les veuves de ces pêcheurs lorsqu'elles continuent à exploiter le bateau dont se servait leur mari.

« Les cultivateurs effectuant accessoirement des transports pour autrui au moyen des attelages qu'ils entretiennent pour les besoins de leur exploitation agricole.

« Les ramasseurs de lait qui, n'effectuant pas d'autres opérations de transport pour autrui, se bornent à recueillir le lait dans les fermes pour le compte d'industriels, de commerçants, de coopératives s'ils n'utilisent d'autre concours que ceux énumérés dans le premier paragraphe et n'emploient qu'une voiture automobile ou deux voitures attelées.

« Les inscrits maritimes exerçant la profession de bate-

liers et propriétaires d'une ou deux embarcations qu'ils conduisent et gèrent eux-mêmes ».

L'exonération avait été étendue aux coopératives artisanales composées de moins de 10 artisans et aux unions constituées entre les dites coopératives.

Si la loi et la jurisprudence avaient donné des solutions nettes concernant les coopératives, les agriculteurs et les artisans, d'autres points demeuraient mal éclaircis ou donnaient lieu à de subtiles discriminations : ainsi il y avait imposition dans les cliniques, pour les fournitures faites aux malades mais non pour les soins médicaux, car les docteurs sont inscrits à la cédule des professions libérales.

Toutes ces exonérations découlaient des principes mêmes de la législation et point n'était nécessaire de les énumérer dans des textes.

Au contraire, certaines ventes de produits qui auraient dû normalement subir la taxe étaient exonérées, par une disposition précise : ces exemptions visaient des produits nécessaires à l'existence ou des affaires d'intérêt général, des opérations dont la taxation n'aurait pas pu se répercuter sur le consommateur ou aurait créé une double imposition.

Les denrées de première nécessité affranchies étaient, le blé et le seigle employés pour la panification, le lait, les produits végétaux et animaux, farines, semoules, pommes de terre. L'exemption des engrais et tourteaux était prévue en faveur de l'agriculture.

Parmi les marchandises dont la vente était affranchie de toute taxe pour des raisons d'intérêt général, figuraient : « les affaires effectuées par les ventes de journaux, mais seulement en ce qui concernait le produit des abonnements, de la vente au numéro et de la vente des déchets d'impri-

merie ; les ventes de papier journal faites à ces entreprises ainsi que les travaux de composition et d'impression de leurs journaux lorsque le prix de vente de ces derniers n'excédait pas 50 centimes ». Pour bénéficier de ces dispositions, les journaux devaient remplir les conditions prévues par le décret du 13 juillet 1934 : porter le nom de l'imprimeur et celui du gérant, avoir fait l'objet d'un dépôt suivant les formalités prescrites par la loi de 1881, paraître au moins par mois, être vendus suivant un prix fixe, de plus il fallait : « lorsque le prix de vente au numéro dépassait 50 centimes, consacrer au moins le tiers de la surface à des articles, illustrés ou non, sur des sujets d'actualité ou d'information touchant des matières littéraires, scientifiques ou philosophiques et présentant un caractère d'intérêt général quant à la diffusion de la pensée ». L'Administration avait conclu de ce texte que toutes les opérations de journaux qui n'étaient pas formellement exemptées, seraient frappées par la taxe, alors que, dans le silence de la loi, elles eussent été sans doute toutes exonérées du fait qu'une entreprise de journaux n'est pas nécessairement commerciale.

Les autres affaires d'intérêt général affranchies de la taxe étaient les érections de monuments aux morts de la guerre, les ventes des bulletins des œuvres philanthropiques, les cours d'enseignement, les restaurants à bon marché pour les étudiants, les constructions et réparations de bâtiments de mer, les fournitures de pêche maritime...

Le troisième groupe d'exonérations visait les produits monopolisés, tels que le tabac, les poudres... les opérations de concessionnaires de services publics lorsque leurs tarifs étaient fixés ou homologués, telles les entreprises de transport subventionnées par les collectivités publiques « à la

condition que le montant de la subvention quand elle est accordée pour les départements et les communes, atteignit 25 % des recettes annuelles et que les tarifs appliqués fussent soumis à l'homologation de l'autorité publique ». De même les intermédiaires dont la rémunération est fixée par les lois, les décrets ou les arrêtés ministériels bénéficiaient de ce régime : courtiers en marchandises inscrits ou assermentés, agents de change, courtiers maritimes, courtiers d'assurances maritimes et sociétés. L'exonération s'expliquait dans ces cas : les prix ne pouvaient être fixés par ceux qui auraient été les redevables et la répercussion devenait impossible, mais lorsque, par exemple, les courtiers en marchandises inscrits ou assermentés n'agissaient pas en cette qualité et traitaient librement avec les clients, ils devaient acquitter la taxe.

Nombreuses étaient encore les exemptions destinées à éviter les doubles impositions : les opérations de bourse des valeurs et de commerce, les sociétés de capitalisation, les entreprises d'assurances et de spectacles, certaines entreprises de voitures publiques, et affaires de navigation n'étaient pas frappées par la taxe parce qu'elles acquittaient d'autres impôts.

Mais « les livraisons de primes à l'occasion de la vente de produits en marchandises exonérées de la taxe sur le chiffre d'affaires ou soumises à une taxe unique étaient passibles de l'impôt ».

Étaient enfin affranchies de la contribution, tous les produits soumis à une taxe unique. Suivant les principes généraux de notre droit fiscal, les impôts à la consommation ne frappaient pas non plus les exportations.

CHAPITRE III

Régime du Commerce extérieur.

Lors de la création de la taxe sur le chiffre d'affaires, les exportations avaient été exonérées afin de favoriser le rétablissement de l'équilibre de la balance commerciale. Mais les nations étrangères avaient considéré ce dégrèvement comme une tentative de « dumping » et avaient établi chez elles un droit de 2 % sur les importations en provenance de la France, de sorte que ces objets étaient vendus à l'étranger aussi cher que s'ils avaient supporté la taxe, mais le produit de l'impôt alimentait les caisses publiques des Etats étrangers au lieu de remplir les nôtres. Devant ce résultat, une taxe à l'exportation avait été établie puis suspendue en 1927, quand la stabilisation du franc eût supprimé l'extravagante prime à l'exportation. Elle avait complètement disparu du code de 1834 d'autant plus facilement que deux de nos clients les plus importants : Angleterre et Etats-Unis avaient procédé à une dévaluation de leur monnaie et avaient pu ainsi développer leurs exportations. La taxe avait cependant été maintenue pour les envois d'antiquités, sans doute afin de conserver notre patrimoine artistique.

Si le régime des exportations avait subi des variations, il en était de même pour les importations.

Elles avaient été tout d'abord soumises à la taxe de 2 % et l'impôt était alors réclamé à l'importateur ; la perception était effectuée par les services des Douanes. Le fait d'introduire une marchandise en France entraînait imposition.

Étaient cependant exonérés les objets qui ne devaient pas alimenter la consommation nationale ; les marchandises en transit qui ne faisaient que traverser le pays et les marchandises en entrepôt, si elles devaient aboutir à la réexportation, étaient exemptes de tous droits. Il en était de même pour les matières qui bénéficiaient du régime de l'admission temporaire, ou de la soumission cautionnée, instituée pour les objets qui ne subissaient pas de droits de douane ; aucune taxe n'était perçue si la réexportation après transformation avait lieu dans un délai de 6 mois.

Le décret du 24 juillet 1934 avait fixé définitivement les règles de la taxe à l'importation : le taux était de 2 % pour les produits bruts, 4 % pour les produits semi-ouvrés, 6 % pour les objets fabriqués. Un vingtième des taxes était destiné à alimenter le fonds commun des départements et des communes. La surtaxe des marchandises semi-ouvrées et fabriquées remplaçait la cascade d'impositions qu'elles eussent subi en France entre la production et la livraison à la consommation ; c'était une mesure de protection en faveur de la main-d'œuvre nationale.

Le taux était uniformément fixé à 2 % pour les produits en provenance directe de l'empire colonial français ou de pays avec lesquels des conventions spéciales avaient été conclues. Les exportations d'Algérie, en France étaient totalement exonérées de la taxe à l'importation mais restaient soumises aux taxes uniques.

Était en outre affranchie de la taxe toute une série d'objets énumérés par l'article 35 du Code : produits nécessaires à l'existence, tels que : pain, lait, produits de la pêche, farines, semoules, pommes de terre ; marchandises présentant un intérêt général : documents envoyés à l'office interna-

tional de chimie, navires et fournitures de pêche maritime, livres destinés aux bibliothèques publiques, journaux, matières premières pour l'érection de monuments aux morts de la guerre et couronnes mortuaires pour les militaires étrangers. Les importations d'or étaient naturellement exemptes de tous droits.

Enfin des mesures avaient été prises contre les importations fictives : lorsqu'une personne avait acheté des marchandises en France et voulait les revendre à un tiers en France, elle avait intérêt à se placer à l'étranger pour éviter le paiement de la taxe sur le chiffre d'affaires ; les marchandises existaient en France et, ne l'ayant pas quittée, ne subissaient pas la taxe à l'importation ; le vendeur, situé à l'étranger n'était pas un redevable. Aussi, lorsque ce vendeur installé à l'étranger donnait à un intermédiaire l'ordre de livrer à l'acquéreur, cet intermédiaire payait la taxe non sur le montant de sa commission, mais sur le prix de vente. Si l'opérateur avait donné à son vendeur l'ordre de livrer pour son compte à l'acquéreur définitif, le dit vendeur payait deux fois la taxe sur le chiffre d'affaires.

CHAPITRE IV

Obligations imposées aux redevables.

C'était dans le domaine de l'organisation de la perception qu'avaient été réalisés les progrès les plus considérables par rapport à la taxe sur les paiements. Comme les objets étaient taxés à tous les stades de la production et de la circulation, la tâche des vendeurs était simplifiée : ils n'avaient pas à se préoccuper de savoir si leur acheteur était ou non commerçant, le contrôle avait été confié à la fois à la Régie des Douanes pour les importations, à la Régie de l'Enregistrement pour les professions qui se rapportaient au commerce des valeurs et de l'argent, à la Régie des Contributions indirectes pour toutes les autres affaires ; cette collaboration des trois Administrations rendait les fraudes difficiles ; en outre, l'Administration des Contributions directes avait un droit d'investigation chez tous les assujettis.

La régie des contributions indirectes avait la tâche la plus lourde, mais ses agents étaient habitués à suivre les marchandises depuis leur fabrication jusqu'à leur consommation. On aurait voulu qu'elle maniât les sanctions avec moins de sévérité et qu'elle ne vît pas *à priori* la présence d'un fraudeur dans tout contribuable.

Aussi les commerçants avaient-ils cherché à se dégager du contrôle trop fréquent de l'Administration : le législateur leur avait en partie donné satisfaction en établissant un forfait pour un nombre de plus en plus grand d'assujettis et avait autorisé les redevables à se soumettre, avec

l'agrément du fisc, à un régime d'acomptes provisionnels.

Dans le dernier état de la législation, trois régimes étaient en vigueur : le système du droit commun, celui du forfait et celui des acomptes provisionnels.

Dans le régime du droit commun, c'était le redevable qui, suivant les principes de notre droit fiscal, faisait la déclaration de son existence et du montant mensuel du chiffre d'affaires ; l'Administration contrôlait ces déclarations grâce à la comptabilité du contribuable et aux justifications qu'il devait fournir.

Le redevable était ainsi astreint à quatre obligations : déclaration d'existence, tenue d'une comptabilité, dépôt du relevé mensuel et production de justifications.

Comme tous les contribuables qui ressortissaient à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux avaient à faire une déclaration à la Régie des Contributions directes communicable à celle des Contributions indirectes, seuls étaient assujettis à l'obligation de faire connaître leur existence ceux qui n'étaient pas encore inscrits au rôle, révisé seulement chaque année et ceux qui n'étaient pas passibles de l'impôt, tels les particuliers qui se livraient occasionnellement à des actes de commerce ; ils devaient alors, dans la quinzaine qui suivait le début de leurs opérations, indiquer à l'Administration leurs nom, prénoms, adresse, la nature et la date d'ouverture des opérations, le siège et la dénomination de leur maison.

L'existence de redevables en l'absence d'une déclaration, pouvait être révélée au fisc par l'immatriculation au registre du commerce, obligatoire pour tous les commerçants qui ont en France un établissement fixe ; d'autre part, toute personne vendant ailleurs qu'en boutique ou en magasin est tenue de se procurer une carte de commerce dont la déli-

vance par la Régie des Contributions indirectes est subordonnée au paiement des sommes nécessaires pour assurer le recouvrement des impôts dûs par ces commerçants. Cette carte doit être présentée à toute réquisition des fonctionnaires et magistrats.

Si la formalité de la déclaration d'existence n'était pas très compliquée, la tenue d'une comptabilité avait suscité les récriminations les plus vives des petits commerçants. Les maisons importantes ont en effet une comptabilité commerciale qui permet en général de dégager clairement leur chiffre d'affaires et n'ont pas de formalité supplémentaire à remplir ; au contraire, les petits commerçants ont été astreints à la tenue d'un registre spécial, à pages numérotées où étaient inscrits la date, la nature et le prix des ventes ; pour celles qui dépassaient 500 fr., il fallait en outre mentionner le nom de l'acheteur ; toutefois, il leur était loisible d'inscrire globalement en fin de journée, toutes les opérations d'un montant inférieur à 100 fr. Les registres devaient être conservés pendant 3 ans.

Tous les assujettis devaient ensuite adresser au bureau des Contributions indirectes, un relevé mensuel de leurs opérations ; si aucune transaction n'avait eu lieu, il fallait envoyer un relevé négatif. Entre autres mentions, le relevé devait indiquer le mois qu'il concernait, le nom et le domicile du redevable, la désignation et le siège de l'établissement, la nature et le montant des affaires imposables. Toutes ces indications étaient transmises au bureau dont relevait le lieu de vente ; il y avait donc autant de relevés mensuels à fournir qu'il y avait de lieux de vente.

Le paiement accompagnait le dépôt du relevé mensuel, le redevable pouvait se libérer en numéraire, par mandat-carte, chèque postal, virement et même par traite, s'il rési-

dait dans une place bancable. Dans les petites localités, les agents venaient recevoir les contributions à la mairie.

Les commerçants autorisés à acquitter l'impôt d'après leurs débits pouvaient effectuer ce paiement en obligations cautionnées, les conditions en étaient fixées par la loi du 15 février 1875 : la Régie avait la faculté d'accorder des délais pour le paiement des impôts indirects ; c'étaient les obligations cautionnées à quatre mois d'échéance, portant intérêts. Le contribuable et la caution devaient être notoirement solvables. Le receveur principal des Contributions indirectes était responsable pécuniairement du règlement ultérieur par le redevable ; l'engagement était valable pour un an résiliable à la volonté des parties.

Enfin le Code de 1934 déclarait que : « l'impôt sur le chiffre d'affaires exigible sur les commissions, courtages ou autres rémunérations perçues par tout agent, démarcheur ou courtier à raison des contrats apportés par lui à une entreprise d'assurances, de capitalisation ou d'épargne était retenu lors du paiement de ces commissions, courtages ou rémunérations et versé par l'entreprise au bureau de l'enregistrement de son siège ou domicile ».

Les formalités auxquelles était astreint le contribuable avaient pour but de permettre à l'Administration de vérifier la sincérité des déclarations. Le contrôle présentait une importance considérable du fait du nombre des assujettis et de la facilité de la fraude ; aussi les agents du fisc avaient-ils des pouvoirs étendus ; d'une part, aux termes de l'article 67 de la loi du 25 juin 1920, ils avaient un droit général de communication sur tous les documents nécessaires à la vérification du chiffre d'affaires : livres de commerce obligatoires ou auxiliaires et pièces présentant un intérêt pour la fixation du chiffre d'affaires telles que les

rouleaux de caisses enregistreuses, les factures d'achat... Le droit de communication avait été considérablement étendu par l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 : « Pour permettre le contrôle des déclarations d'impôt et la recherche des omissions ou des fraudes qui auraient pu être commises dans le délai de la prescription, tout commerçant faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 fr. par an est tenu de présenter à tout agent du Trésor ayant au moins le grade de Contrôleur ou d'Inspecteur adjoint les livres dont la tenue est prescrite par le titre II du Code de Commerce ainsi que tous les livres et documents annexes, notamment les pièces de recettes et de dépenses ». Les agents de toutes les Administrations pouvaient exiger la communication des livres sans avoir à justifier du but de leurs recherches. Les livres obligatoires aux termes du titre II du Code de Commerce sont le livre-journal contenant jour par jour et dans l'ordre chronologique toutes les opérations ; le livre-copie des lettres envoyées et la liasse des lettres reçues ; l'inventaire, état descriptif et estimatif de tout ce qui compose l'avoir commercial. N'est pas obligatoire par contre, la possession d'un grand livre, indispensable pour la tenue de la comptabilité en partie double, qui retrace les opérations à la fois dans un compte général et dans des comptes particuliers concernant chacun des fournisseurs et des clients.

Cette immixtion de l'Administration avait provoqué les réclamations les plus vives ; les petits commerçants protestaient avec énergie. Devant leurs récriminations, le législateur avait donné au commerçant dont le chiffre d'affaires était inférieur à 300.000 fr. et à l'intermédiaire ou entrepreneur recevant moins de 40.000 fr. par an, pour ses commis-

sions ou fournitures de services, la faculté de demander une taxation forfaitaire.

Cette demande adressée à l'Administration contenait les propositions du redevable pour la détermination du chiffre d'affaires. La Régie des Contributions indirectes pouvait accepter ou rejeter la requête ; si elle jugeait que le contribuable pouvait bénéficier du régime de faveur mais qu'il avait sous-estimé l'importance de ses opérations, elle avait le droit de présenter des contre-propositions. En cas de refus ou de contre-proposition, l'intéressé avait un délai de vingt jours pour se pourvoir devant une commission paritaire. Cette commission comprenait un délégué de la Régie des Contributions directes, un délégué de la Régie des Contributions indirectes, un délégué de l'Administration de l'Enregistrement ou des Douanes et trois membres des Chambres de Commerce. Cette commission portait une sentence définitive. Le forfait était accordé deux ans et renouvelable par tacite reconduction. Le paiement avait lieu tous les trimestres.

Dans le dernier état de législation, le forfait était obligatoire pour les commerçants dont le chiffre d'affaires était inférieur à 60.000 fr.

Les petits contribuables avaient néanmoins continué à protester contre la taxe car, s'ils n'avaient plus à fournir le relevé mensuel des opérations ni à subir les inquisitions du fisc, ils devaient continuer à tenir une comptabilité pour démontrer en présence de la commission paritaire, leur droit au bénéfice du forfait.

Un autre tempérament avait été apporté à la réglementation de droit commun par le régime des acomptes provisionnels, applicable à tous les redevables, quel que fût

leur chiffre d'affaires, pourvu qu'ils eussent une installation permanente.

Ils étaient alors dispensés du dépôt du relevé mensuel, mais ils devaient verser chaque mois un douzième de l'impôt payé l'année précédente. Si le montant de leurs ventes n'atteignait pas 300.000 fr. ou si leur rémunération pour commissions et fournitures de services était inférieur à 40.000 fr., ils versaient tous les trimestres un quart de l'impôt de l'année précédente. En outre, ils s'engageaient à déclarer à la fin de l'année l'augmentation de leur chiffre d'affaires par rapport à l'année précédente et à payer le solde ; si au contraire leurs affaires n'étaient pas aussi importantes que celles de l'année passée, le trop perçu était imputé sur l'année suivante ou restitué si le redevable cessait d'être assujéti.

Le régime n'était pas applicable de plein droit ; ne pouvaient en bénéficier que ceux qui en faisaient la demande.

CHAPITRE V

Sanctions et Contentieux.

Le contrôle de l'Administration était assorti de sanctions pour le retard dans le paiement, les infractions et les fraudes.

Le redevable payait par mois ou fraction de mois de retard 1 % du montant de l'impôt. Toutes les autres contraventions étaient sanctionnées par des amendes égales au double du montant non acquitté, au quadruple en cas de manœuvres frauduleuses.

Si le redevable avait « intentionnellement » commis dans les trois ans une nouvelle infraction il pouvait, indépendamment des pénalités fiscales, être traduit devant le tribunal correctionnel et frappé d'un emprisonnement de huit jours à six mois ; le tribunal avait la faculté d'ordonner l'affichage du jugement et son insertion dans les journaux. Le bénéfice des circonstances atténuantes pouvait être formellement accordé en ce qui concerne la peine d'emprisonnement.

Le refus de communication d'un livre obligatoire entraînait une amende de 500 à 5.000 fr. et une astreinte de 100 fr. par jour au minimum pour contraindre le récalcitrant à produire les pièces justificatives.

Si le marchand ambulant n'avait pas une carte de commerce régulière, il était passible d'une amende de 100 fr. à 5.000 fr. prononcée par le tribunal correctionnel. Les marchandises étaient « saisies » par l'Administration jusqu'à

ce que le redevable se fût conformé aux prescriptions de la loi. Le contrevenant pouvait d'ailleurs être constitué gardien de la chose saisie ; au bout de six jours les objets saisis étaient vendus au profit du Trésor, si le redevable ne n'était pas mis en règle. En cas de récidive, les marchandises étaient confisquées.

Tous les moyens de preuve étaient admis ; aucun écrit n'était nécessaire.

L'infraction était constatée par un procès-verbal qui n'avait pas besoin d'être affirmé ; on pouvait y substituer la reconnaissance par le contribuable de l'infraction commise ; cet aveu devait être fait par écrit et sur timbre.

Des remises et transactions avaient été prévues. Le directeur départemental des Contributions indirectes statuait en dernier ressort lorsque les droits étaient inférieurs à 2.000 fr. ou les pénalités encourues de 5.000 fr. au maximum. Le directeur général était compétent, lorsque les droits n'excédaient pas 8.000 fr. et les peines encourues 20.000 fr. Au-dessus de ces chiffres, la décision appartenait au ministre.

En ce qui concernait l'Enregistrement, les transactions pour amendes inférieures à 10.000 fr. étaient du ressort du directeur départemental ; le directeur général était compétent lorsque les amendes à encourir ne dépassaient pas 40.000 fr.

La transaction pouvait intervenir soit avant, soit après jugement. Si aucun compromis n'avait lieu, les poursuites étaient entamées devant le Conseil de Préfecture, comme pour les Contributions directes. Mais les règles d'application étaient celles des impôt indirects ; le tribunal était appelé à juger le bien-fondé de la réclamation et, si le redevable était débouté, il devait payer une amende, même s'il était de bonne foi.

Le contribuable avait deux moyens pour que l'affaire fut évoquée devant le Conseil de Préfecture, se constituer en contravention et faire opposition à la contrainte ; dans ce cas, s'il succombait, il devait payer une amende et les intérêts de retard pendant toute l'instance. Ou bien il devait régler les sommes réclamées par le fisc et intenter dans les deux ans une action en restitution.

Peu à peu les règles s'étaient assouplies ; l'amende et l'indemnité de retard pouvaient être réduites, même supprimées si la bonne foi du réclamant était manifeste. Le redevable avait ainsi intérêt à payer l'impôt pour les affaires qui ne comportaient pas de point litigieux et à mentionner sur son relevé mensuel l'objet du désaccord, ce qui prouvait qu'il n'y avait aucune intention de fraude dans sa protestation (1).

L'Administration avait acquis un droit de citation directe devant le Conseil de Préfecture.

Si elle poursuivait néanmoins par voie de contrainte, celle-ci devait être visée par le Juge de Paix et signifiée au redevable. Son opposition motivée avec assignation devant le Conseil de Préfecture était suspensive d'exécution, conformément aux règles de l'Administration de l'Enregistrement.

La procédure comportait une demande signifiée à la partie adverse avec assignation ou dépôt d'une requête au greffe. Le Président du Conseil de Préfecture désignait un rapporteur ; les parties développaient leurs prétentions dans un mémoire ; l'expertise était conduite en principe par trois experts.

Parfois le litige pouvait être réglé par le Conseiller-délé-

(1) Pour le développement des règles du contentieux se reporter à Allix et Lecerclé. *Op. cit.* p. 299 et suivantes.

gué du département : il en était ainsi lorsque les parties le demandaient, lorsque les réclamations étaient entachées d'un vice de forme ou présentées en dehors des délais, lorsqu'il y avait requête à fin de désistement.

Selon les règles du droit administratif, le recours en appel était constitué devant le Conseil d'Etat.

L'action du Trésor était prescriptible par trois ans ; mais la contrainte rendait cette prescription trentenaire. Pour assurer le paiement de ses créances, l'Administration avait un privilège sur tous les biens meubles et immeubles du contribuable qui prenait rang après celui des Contributions directes.

SECTION II

Avantages et inconvénients de la taxe sur le chiffre d'affaires

Dès sa création, la taxe sur le chiffre d'affaires avait suscité des protestations violentes et presque universelles ; on y voyait une cause de la hausse des prix qui rendait la vie difficile particulièrement aux classes pauvres ; elle était une des raisons du déficit de la balance commerciale ; elle constituait une prime à l'intégration. Du point de vue technique, on lui reprochait ses difficultés d'application et le caractère vexatoire du contrôle ; enfin on émettait des doutes sur son rendement, à cause de l'importance des fraudes possibles.

En fait, les répercussions économiques de la taxe étaient difficiles à supporter pour les classes modestes ; les produits étaient imposés au total pour une somme qui pouvait dépasser 10 % de leur valeur. D'ailleurs ce qui grève lourdement les budgets des « prolétaires », ce sont les denrées de première nécessité ; d'une part, la nourriture ne représente souvent qu'une faible partie des dépenses des classes riches ; elle atteint en moyenne 60 % du budget d'un ménage ouvrier, qui élève deux enfants. D'autre part que les habits soient achetés chez de modestes couturiers ou de grands tailleurs, la taxe est toujours la même ; si l'on peut facilement semble-t-il payer 1.100 fr. ce qu'on était disposé à payer 1.000 fr., il est plus difficile d'exiger 10 fr. de supplément pour un vêtement de 100 fr. C'est dans ce sens que les impôts de consommation sont progressifs à rebours.

Les conséquences avaient peut-être été atténuées par l'application à certains produits d'un taux moins élevé et par l'institution en contre-partie, pour que le rendement ne

fût pas diminué, d'un supplément de taxe sur certains produits dits de luxe ou sur les achats dans des établissements de luxe. Il en était résulté une grande complication dans la perception et les décrets-lois de 1934 avaient fixé un taux uniforme de 2 % (1). Mais ils maintenaient l'exonération des denrées de première nécessité ; pain, lait, pommes de terre, poissons, farine...

S'il est vrai qu'on ne consomme pas dix fois plus de pain et qu'on n'use pas dix fois plus de paires de souliers parce qu'on est riche, dans l'ensemble on dépense dix fois plus. Sans doute pour les uns, la taxe prélevait sur ce qui était peut-être même nécessaire à l'existence et pour les autres elle ne faisait que diminuer leur superflu ; tout au moins elle frappait les consommateurs d'une somme exactement proportionnelle à leurs dépenses. Si l'on prétend que l'impôt doit être progressif et non proportionnel, la contribution générale sur le revenu rétablissait une juste répartition des charges. Aussi une ristourne aux classes pauvres ne serait ni très utile ni très facile à appliquer (2). C'est pour les familles nombreuses que le poids de la taxe se faisait sentir le plus, mais un impôt ne peut être productif que s'il est général.

La majoration apportée par l'impôt aux prix était supérieure, il est vrai au taux de l'impôt lui-même. En effet, le vendeur calcule son bénéfice sur le montant total de ses déboursés qui englobe la taxe sur le chiffre d'affaires.

Supposons un produit qui coûte 100 fr. et fait l'objet de

(1) Nous employons le terme de décret-loi pour plus de commodité ; mais ces dispositions prises, en vertu d'une délégation du Parlement, dans le domaine législatif, restent des décrets jusqu'à ratification du Parlement. Voir en ce sens les deux arrêts du Conseil d'Etat concernant le recours formé par le Syndicat des Epiciers de la Ville de Nevers (1929).

(2) Voir l'article de M. Nogaro dans la *Revue politique et parlementaire* du 10 janvier 1925.

trois ventes successives. Sur chacune d'elles il est perçu un bénéfice de 20 %. L'Etat encaisse 7,45 et le consommateur paye 152 fr. 80.

Première vente	Impôt
100 fr.	2 fr. = 102 fr.
Deuxième vente	
102 + 20 % = 122 fr. 40	2 fr. 45 = 124 fr. 85
Troisième vente	
124,85 + 20 % = 149 fr. 80	3 fr. = 152 fr. 80

S'il n'y avait pas eu de taxe, le consommateur n'aurait payé que 144 fr. La charge additionnelle est de 1 fr. 35 ; cette somme ne profite pas au Trésor et elle contribue à élever le coût de la vie.

A la quatrième vente, la charge additionnelle serait de 3 fr. 05.

Souvent le produit faisait l'objet de plus de quatre transactions avant d'être définitivement livré à la consommation ; il n'y avait qu'un cas où la cascade de prélèvements semblait moins à craindre : les maisons importantes pouvaient s'approvisionner directement aux producteurs ; mais les petits commerçants n'avaient pas la possibilité de le faire. Ainsi, les grandes entreprises de commerce livraient à meilleur compte ou jouissaient d'une « rente » injustifiée.

Les industriels eux-mêmes avaient intérêt à augmenter la concentration dans leurs usines de façon à vendre pour un prix moindre au commerce, ou à se réserver un profit plus considérable.

De toutes façons, il y avait une « prime à l'intégration ».

Cette conséquence de la taxe est d'autant plus grave que des maisons importantes trouvent aisément du crédit et peuvent attendre plus facilement le moment opportun pour vendre... Le législateur était parvenu avec peine, par des

dégrèvements et des surtaxes, à rendre les conditions égales ; la taxe sur le chiffre d'affaires venait détruire son édifice.

Sans doute on avait proposé d'imposer l'objet au moment où il passait d'un établissement à un autre de la même exploitation, comme en Autriche ; mais il aurait fallu instituer l'exercice général des usines et créer une armée de fonctionnaires dont les traitements auraient absorbé une part trop importante du produit de l'impôt.

La taxe sur le chiffre d'affaires ne semblait pas être plus favorable au commerce extérieur, les exportations n'étaient exonérées de l'impôt que sur la dernière vente avant leur sortie du territoire français ; les objets manufacturés, les articles de luxe étaient ainsi frappés plusieurs fois avant l'envoi à l'étranger.

Cependant nos clients avaient considéré cette exemption comme une prime à l'exportation injustifiée et taxé à un taux de 2 % nos marchandises ; jusqu'au moment où la stabilisation du franc supprima notre position avantageuse, il avait fallu suspendre le régime de faveur de nos exportations.

S'il était parfaitement logique d'imposer les importations et de surtaxer les produits fabriqués qui auraient pu être transformés en France, la taxe sur des matières que notre sol ne pouvait nous procurer en quantité suffisante avait pour effet d'élever encore le coût de ces objets. Les défenseurs de la taxe pouvaient répondre qu'il y avait déjà beaucoup d'exonérations, qu'on ne pouvait les étendre sans fausser le mécanisme de l'impôt et en compliquer la perception.

Le recouvrement de l'impôt n'était pas en effet une tâche facile et les Régies ne parvenaient pas à éviter toutes les

fraudes. Les commerçants pouvaient d'abord omettre une opération sur leurs livres ou l'insérer pour un montant inférieur au prix effectif ; s'ils vendaient à d'autres commerçants, ils étaient obligés de s'entendre avec eux au préalable, car les agents auraient découvert la fraude en étudiant les livres de l'acheteur dont le nom leur était indiqué par les registres du vendeur. La comptabilité en partie double n'empêchait pas cette fraude lorsqu'on avait soin d'en omettre le report à la fois dans les deux comptes créditeur et débiteur.

Il était plus difficile de truquer sa comptabilité complètement et de présenter au fisc des livres où n'auraient été inscrites que des opérations plus ou moins fictives : certains indices matériels tels que « l'état de neuf » du registre non écorné, ses inscriptions portées toutes de la même manière avec une encre toujours la même, eussent éveillé les soupçons du contrôleur.

A côté de cette « fraude de fait », il y avait une « évasion légale » : les vendeurs acquittaient 2 % sur le montant total de leurs ventes, les intermédiaires sur leur rémunération, c'est-à-dire sur une partie de la différence entre le prix d'achat et le prix de vente : il suffisait de changer la nature juridique de l'opération pour que diminuât l'impôt ; aussi les opérateurs qui agissaient pour leur propre compte s'étaient transformés, au lendemain de la création de la taxe en commissionnaires : la plupart des négociants en charbon avaient pris la position de courtiers et c'est en partie pour déjouer cette manœuvre qu'avait été créée la taxe unique sur les charbons.

Le forfait pouvait être considéré comme un second aspect de cette évasion légale : s'il avait constitué un avantage pour l'Etat, les redevables l'auraient dénoncé ; il établis-

sait pour les contribuables une situation favorable en les faisant bénéficier d'une exonération partielle et en les libérant des investigations du fisc.

Ce dernier privilège était plus apparent que réel ; si le commerçant était dispensé en droit pendant la durée du forfait de la tenue d'une comptabilité et de la conservation des pièces justificatives, il lui fallait les produire devant la commission paritaire en cas de contestation avec l'Administration. En outre, si certaines formalités lui étaient épargnées au titre de l'impôt sur le chiffre d'affaires, la Régie des Contributions Directes possédait un droit général de communication sur tous les livres du commerçant ; sans doute, ce contrôle était moins fréquent et, si le redevable faisait un bénéfice inférieur à 50.000 fr., il jouissait également d'un forfait au regard de l'impôt cédulaire ; même dans ce cas, il devait d'ailleurs conserver ses livres pour prouver que son bénéfice était inférieur à 50.000 fr. Le forfait constituait en réalité une duperie.

Ainsi l'un des buts de la taxe sur le chiffre d'affaires, l'apport de ressources importantes à l'Etat n'était pas atteint : les frais de perception étaient considérables et les fraudes nombreuses. Quant au second motif, celui de restreindre la consommation, il était beaucoup moins bien respecté que lors de la taxe sur les paiements : le vendeur, dans une période de stagnation des affaires, pouvait accepter de prendre à sa charge une partie du poids de la contribution pour être à même d'écouler ses stocks : c'est une conséquence de l'incertitude de la répercussion des impôts : de taxe à la consommation, l'impôt sur le chiffre d'affaires devenait une charge supplémentaire pour l'industrie et le commerce, d'autant plus injuste que la somme des transactions opérées ne décelait pas par elle-même l'existence d'un bénéfice.

Il ne faudrait pas cependant exagérer le nombre des cas de répercussion anormale ni l'importance des fraudes : grâce au travail conjugué des Régies financières, le rendement de la taxe était considérable, il atteignait 8 milliards en 1935 ; si l'on songe que l'impôt global sur le revenu, très lourd pour les fortunes acquises, prétend-on, ne rapportait à la même époque que deux milliards par an au fisc, on voit tous les avantages de la taxe sur le chiffre d'affaires : la perception était une opération simple : les vérifications devaient être minutieuses, mais elles ne portaient que sur un petit nombre de points et la création de la taxe n'avait pas entraîné la formation d'une nouvelle « armée » de fonctionnaires. Comme c'était une taxe « ad valorem », elle suivait très exactement la courbe des prix et évitait aux administrations le travail difficile d'une révision des tarifs continuelle, comme pour les droits de douane et les contributions indirectes. Le recouvrement avait lieu tous les mois, alors que la rentrée des impôts directs ne s'effectuait qu'à partir de juin ou juillet ; les avances du Trésor au budget étaient évitées ; l'émission des bons du Trésor, souvent onéreuse, était moins importante.

Comme il n'y a pas d'impôt parfait, on peut dire que les avantages de la taxe rachetaient largement ses inconvénients, tous les impôts ont pour conséquence une élévation des prix, directement ou indirectement ; d'ailleurs les produits nécessaires à l'existence étaient exonérés, les commerçants auraient dû, même exemptés de la taxe, subir les inquisitions du fisc pour la confection des rôles à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux ; les investigations eussent été moins fréquentes, il est vrai. Les fraudes étaient moins élevées que pour les impôts directs, la taxe s'appliquait, en son dernier état, d'une façon équitable au com-

merce intérieur. Il semblait impossible, sans doute, d'éviter qu'elle ne constituât une certaine « prime d'intégration », mais il faut aussi considérer que la plus intéressante des catégories de petits commerçants, celle des artisans, jouissait d'un privilège fiscal. La généralité même de l'assiette permettait son rendement élevé et on ne pouvait songer à supprimer pareille source de revenus pour l'Etat.

SECTION III

Naissance et développement des taxes uniques

La Chambre élue en 1924 avait imprudemment promis pendant la campagne électorale la suppression de cet impôt impopulaire qui rapportait déjà 4 milliards.

Devant le déséquilibre du budget et l'état précaire de nos finances, on put tout au plus concevoir l'exonération des petits commerçants qui représentaient une masse plus importante au point de vue politique qu'au point de vue économique.

On avait d'abord songé à exempter de la taxe tous les établissements où ne seraient pas employés plus de 10 ouvriers ; ce projet était injuste, le chiffre était arbitraire, il avait fallu l'abandonner.

Mais le désir d'exonérer les petits redevables persistait, on avait imaginé de frapper le produit à un seul stade de la fabrication au lieu d'établir une cascade de prélèvements : le taux serait fixé de manière à ce que le rendement pour chaque produit pris en particulier fût équivalent.

Ainsi seraient conservés tous les avantages de la taxe sur le chiffre d'affaires : rendement élevé, impôt « ad valorem » dont le recouvrement serait échelonné tout le long de l'année ; et on en éviterait les inconvénients les plus graves ; pas de prime à l'intégration puisque le montant de la taxe ne dépendrait plus du nombre des transactions ; avantages au point de vue du commerce extérieur puisqu'il serait facile d'exonérer totalement les exportations et de faire subir aux importations une taxe exactement équivalente à celle que les produits analogues subissaient en France ; enfin — et c'était aux yeux du législateur le principal avantage de

la réforme — le commerce n'aurait plus à payer l'impôt ni à subir les investigations du fisc ; le contrôle portant sur un nombre restreint d'assujettis serait plus facile.

Instituée en 1925 sur l'abatage et le charbon, la généralisation de la taxe se poursuivit par étapes jusqu'en 1935. Dès 1926, le Parlement avait d'ailleurs nommé une Commission « en vue de substituer dans les cas où cela serait possible, à l'impôt sur le chiffre d'affaires, des taxes *ad valorem* perçues à un ou plusieurs stades de la fabrication et d'un rendement qui ne pourrait être supérieur au rendement actuel ».

Presque chaque année naissaient alors de nouvelles taxes uniques ; en 1926 les engrais, le thé, le café étaient soumis à ce régime, en 1927 le sucre, en 1928 le soufre et la mouture, en 1930 les vins, poirés et les spiritueux, étaient atteints, en 1932 les alcools, les corps gras, les huiles minérales, en 1934 les bières, eaux minérales, boissons gazeifiées, les sirops, spécialités pharmaceutiques, les produits de parfumerie et de toilette, enfin de nombreux produits d'alimentation : biscuits, cacao, chocolat, confiserie, chicorée, poivre et piments, épices, manioc, semoules en pâtes, riz, sèl, tapioca, vinaigre, conserves, confitures.

En 1935 les taxes uniques sur les fruits d'importation, les dérivés et sous-produits consommables du lait, les automobiles étaient votées à leur tour.

Un régime avait été élaboré en 1934 pour les taxes uniques existantes : « Etaient exonérées de l'impôt sur le chiffre d'affaires et de la taxe à l'importation les opérations de vente, de commission et de courtage ainsi que certaines importations ; les dits produits étaient soumis à des taxes uniques dont les taux et les conditions d'exigibilité étaient déterminés conformément aux indications de chaque ta-

bleau » : il y avait ainsi une série de tableaux indiquant pour chaque produit le tarif et le redevable.

Les opérations entre assujettis étaient effectuées en suspension de taxe grâce aux attestations fournies par l'acheteur au vendeur, indiquant sa qualité de transformateur, le paiement était exigé du dernier assujetti livrant à une personne qui n'était pas soumise à la taxe. Comme le redevable était soit l'importateur, soit le dernier producteur, soit le redevable du droit de consommation, le commerce était exonéré du paiement et affranchi, en principe, de l'inquisition des agents du fisc. Lorsqu'un produit soumis à une taxe unique était incorporé par les fabricants dans les marchandises frappées par l'impôt sur le chiffre d'affaires, une ristourne était consentie au transformateur qui avait acquitté la taxe sur l'ensemble des produits. Les redevables pouvaient recevoir des produits libérés de la taxe s'ils les revendaient en l'état à condition que les lieux de fabrication et de vente fussent complètement séparés. S'ils livraient à des magasins de détail leur appartenant, une réfaction de 25 %, parfois même de 40 %, était consentie sur le montant de la vente imposable.

Le taux et le moment d'imposition étaient variables : le tarif était fixé de manière à grever le produit d'une charge équivalente à celle qu'il supportait sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires. L'objet était frappé au moment où la perception était la plus facile ; pour les boissons hygiéniques et l'alcool la taxe était fusionnée avec un droit spécifique à la circulation ; la taxe sur la bière et les eaux minérales, la taxe à l'abatage sur les chicorées et vinaigres n'étaient pas des taxes « ad valorem », mais des taxes spécifiques.

Le taux des taxes « ad valorem » variait de 2,50 % pour

les produits résineux à 12 % pour les bougies ; il était de 6 % pour les sucres, de 8 % pour les cafés.

Elles étaient payées par l'importateur pour les cafés, thés, le charbon, le riz... le producteur de benzine, de sirops, de chocolat... les acquittait sur ses fabrications ; lorsqu'elles étaient fusionnées avec le droit de consommation, elles frappaient le redevable de ce droit. Le régime du lait et de ses dérivés tels que le beurre était particulier ; la loi du 5 avril 1935 avait institué une taxe de 2 % perçue uniquement au stade du détail.

Cette législation était complexe : elle ne dégageait pas de leurs obligations les petits commerçants qui vendaient à la fois des produits assujettis à la taxe unique et des produits qui restaient soumis au régime de la taxe sur le chiffre d'affaires ; elle ne satisfaisait personne et était la source de difficultés nombreuses.

La chambre élue en 1936 remplaça la taxe sur le chiffre d'affaires par une taxe à la production, faute de pouvoir supprimer les impôts généraux à la consommation comme elle l'avait promis (1) ; elle espérait ainsi simplifier le régime et surtout exonérer définitivement et totalement le commerce d'un impôt impopulaire et d'un contrôle inquisitorial : telle est l'origine de la loi du 31 décembre 1936 ; elle créa « la taxe à la circulation des produits » : il est intéressant de la rapprocher de la taxe sur le chiffre d'affaires, tant au point de vue de sa structure que de ses résultats.

(1) Voir l'article de M. J. Denais dans « le *Journal des Finances* » du 12 janvier 1937.

DEUXIÈME PARTIE

La taxe à la circulation des produits.

La loi du 31 décembre 1936 supprima la taxe sur le chiffre d'affaires et certaines taxes uniques : elle maintint la taxe à l'abatage, la taxe sur les charbons, la taxe sur les conserves alimentaires et, jusqu'au 24 mai 1938, la taxe sur les produits résineux. Ont été fusionnés avec les droits de consommation les taxes sur les vins, poirés, cidres, spiritueux, sucre, cafés et thés, alcool dénaturé, benzines, benzols et toluènes, alcools ajoutés aux carburants.

Les taxes sur les huiles minérales et leurs dérivés ont été incorporées aux droits de douane.

En remplacement de l'impôt sur le chiffre d'affaires, et des taxes uniques supprimées, la loi du 31 décembre 1936 a institué une taxe à la production intitulée « taxe à la circulation des produits ».

Deux modes d'imposition pouvaient se concevoir dans un système de taxe à la production : l'imposition de la matière première et l'imposition du produit fini au moment où il va être livré au commerce et à la consommation.

La loi de 1936 a choisi le deuxième stade : elle institua deux taxes, l'une de 8,7 % sur les affaires de vente, l'autre de 2,20 % sur les ventes des petits fabricants et les opérations commerciales autres que les ventes.

Tous les producteurs sont soumis au régime de la taxe de 8 % mais en est seul redevable le dernier transformateur qui vend le produit fini directement ou indirectement à la

consommation. Il en résulte que tous les fabricants sont assujettis au contrôle mais dispensés du paiement s'ils livrent à un autre producteur : c'est le régime de la suspension de taxe.

Le producteur qui vend au commerce ou à la consommation est assujetti à la fois au contrôle et au paiement. Sont au contraire exempts du contrôle et du paiement tous ceux qui reçoivent le produit qui a été frappé de la taxe ; le commerce de gros, le commerce de détail, sont donc complètement affranchis.

Sont soumises au régime de la taxe de 2,20 % les ventes des fabricants dont le total des productions est inférieur à 300.000 fr., et les autres opérations commerciales ; les personnes assujetties à cette taxe reçoivent leurs produits, taxes de 8,7 % acquittées et supportent un prélèvement de 2,20 % sur le montant de leurs ventes.

Les personnes qui sont soumises à l'impôt de 2,20 % peuvent prendre la position de producteur si elles revendent à des fabricants ou en vue de l'exportation : elles reçoivent leurs matières premières en suspension de taxe et revendent également leurs produits en suspension de taxe.

Telles sont dans leurs grandes lignes les dispositions de la loi du 31 décembre 1936, complétées par le décret d'application du 27 janvier 1937 ; leurs mesures ont été codifiées par le décret du 29 avril 1937 modifié principalement par les décrets des 8 juillet et 25 août 1937, la loi de finances du 31 décembre 1937, les décrets des 30 janvier, 8 février, 2 mai et 24 mai 1938.

Nous examinerons d'abord quelles sont les personnes imposables à la taxe de 8,7 % — ce qui nous amènera à étudier la définition fiscale du producteur et de la vente et de la consommation — puis quels sont les redevables de la taxe

de 2,20 %. Nous poursuivons la comparaison avec la taxe sur le chiffre d'affaires aux points de vue de l'assiette, des exemptions, du commerce intérieur, des formalités imposées aux contribuables et du contentieux.

CHAPITRE PREMIER

Les producteurs.

Les ventes imposées sont les ventes effectuées par le dernier producteur qui livre directement ou indirectement à la consommation.

La définition du producteur donnée par la loi ou le décret n'est pas un modèle de clarté ; si l'on étudie l'article du code on lit que par producteur ou fabricant, il faut entendre à l'exception des artisans :

« Les personnes ou sociétés qui, à titre principal ou à titre accessoire, fabriquent des produits ou leur font subir des façons comportant ou non l'emploi d'autres matières, soit pour la fabrication des produits, soit pour leur présentation commerciale.

« Les personnes ou sociétés qui se substituent en fait au fabricant pour effectuer, soit dans les usines de celui-ci, soit même en dehors de ses usines, toutes opérations se rapportant à la fabrication ou à la présentation définitive des produits, mise en paquetage ou en récipients, expéditions dépôts, que ces produits soient ou non vendus sous la marque ou au nom de ceux qui font ces opérations.

« Les personnes en société qui font effectuer par des tiers les opérations visées aux alinéas précédents.

« Les personnes ou sociétés qui vendent le produit sous leur nom ou sous leur marque ».

Il est à remarquer que le façonnier n'a qualité de producteur fiscal que s'il est propriétaire du produit auquel il applique son industrie : le fabricant de chapeaux n'est pas

producteur s'il travaille pour un industriel qui lui fournit les matières premières. L'entrepreneur de manufacture, producteur, se distingue de l'entrepreneur de travaux, prestataire de services, en ce qu'il ne donne leur façon définitive qu'à des produits purement mobiliers (1).

Mais l'administration a donné des interprétations beaucoup plus subtiles en ce qui concerne la qualité des personnes qui donnent au produit sa présentation commerciale et de celles qui vendent sous leur nom ou sous leur marque.

Si l'opérateur effectue cette présentation, définitive dans les locaux mêmes de fabrication, il doit être considéré comme producteur.

Dans le cas contraire, il faut, déclare l'Instruction du 13 février 1937, se référer aux usages de la profession : d'une manière générale, toutes les opérations qui donnent une valeur supplémentaire à l'objet confèrent à leur auteur la qualité de producteur, telle la préparation du chocolat sous papier d'étain, la transformation des masses ou pâtes à savons en pains de savon. Au contraire, la mise en bouteilles d'huiles n'est pas un acte de production.

Il semble aussi qu'il faille prendre en considération l'importance du personnel et de l'outillage employé ; s'il s'agit d'emballages, les emballages normaux ne sont pas soumis à la taxe ; les opérations de subdivision et de morcellement ne sont pas des actes de production lorsque le produit est revendu sous sa dénomination exacte. Si ces conditions sont remplies, il n'y a pas présentation commerciale imposable : celui qui débite les savons en barres ou fixe des boutons sur un simple carton sans adjonction d'un terme de fantaisie ne devrait pas être assujéti à la taxe ; au contraire,

(1) Pour la solution des difficultés nées de cette distinction. Cf. *infra*, Ch. III « Règles spéciales aux entrepreneurs de travaux ».

est redevable, la personne qui fixe des boutons sur un morceau de carton de façon à ce que l'ensemble présente un caractère original : c'est le cas, par exemple, du carton recouvert de velours. La mise en pelotes de laines reçues en écheveaux n'est acte de production que si elle ajoute une valeur au produit.

Ce fait d'ajouter une valeur au produit donne également la qualité de producteur à celui qui travaille sous un nom ou une marque : l'Administration compare les prix d'objets identiques, vendus les uns à l'établissement de production, les autres dans les établissements qui leur donnent une marque particulière : si la différence est appréciable, ceux qui opposent la marque sont des producteurs fiscaux.

S'il est indiqué que l'objet est fabriqué par une personne autre que le propriétaire de la marque, cette mention enlève la qualité de producteur au fabricant.

Le fait d'apposer son nom ne modifie la situation fiscale de l'opérateur que s'il ajoute à son nom, dit l'Instruction du 13 février 1937, « un qualificatif quelconque et notamment la dénomination usuelle du produit ». L'éditeur n'est pas producteur parce qu'il appose sur son livre le nom de sa firme : il y a des questions d'exclusivité commerciale et de prise en charge des risques qui interviennent.

Mais une publicité intensive présentant les objets comme s'ils avaient une valeur propre donne la qualité de producteur.

Ces règles s'appliquaient en général à l'ancienne taxe unique sur les produits d'alimentation, la loi du 31 décembre 1936 fixe un cadre général et l'Administration des finances interprète les textes en utilisant les solutions qu'elle avait adoptées sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires et des taxes uniques.

Le législateur lui-même semble se souvenir de l'ancien forfait lorsqu'il ne considère comme soumis au régime de la taxe de 8,7 % que les fabricants de produits pour un montant supérieur à 300.000 fr., au-dessous de ce chiffre ils ne supportent que la taxe de 2,20 %.

Les commerçants étaient même considérés comme producteurs pour la totalité de leurs ventes dès que la valeur des objets par eux fabriqués dépassait 300.000 fr. Il résultait de cette disposition que les grossistes fabricants acquittaient la taxe de 8,7 % sur le montant total de leurs ventes et comme il était très difficile pour le détaillant de ne pas s'approvisionner chez le grossiste, tout le commerce souffrait de cette disposition : la taxe portait alors à la fois sur le prix d'achat des marchandises et le bénéfice des marchands en gros.

L'Instruction du 13 février 1937 recommandait aux grossistes de créer une filiale spécialisée dans les affaires de fabrication. Il était pour le moins paradoxal d'encourager la création de « sociétés filiales » qu'on cherchait par ailleurs à faire disparaître ; ce procédé était parfois impossible, car une société ne peut pas, dans notre Droit, être la filiale d'un particulier.

Aussi le décret du 24 mai 1938 a-t-il modifié ce régime. « La taxe de 8,7 %, dit-il, sera perçue sur les ventes par un producteur ou fabricant de produits... faites soit à un consommateur, soit à un commerçant en vue de la revente en l'état, à moins que ce commerçant n'ait pris pour les dits produits la qualité de producteur. Sous les conditions qui seront fixées par décret, ne donneront pas lieu à la perception de la taxe de 8,7 % les ventes réalisées par les redevables désignés ci-dessus et portant sur des marchandises d'achat grevées de la dite taxe qu'ils revendent en

l'état autrement que sous leur marque ou sous leur nom ».

Le décret d'application a édicté, pour éviter la fraude, des dispositions draconiennes analogues à celles appliquées aux brasseurs : les produits d'achat identiques à ceux fabriqués par les commerçants doivent être emmagasinés dans des locaux complètement séparés ; lorsqu'ils ne seront pas placés sous le régime des producteurs, les grossistes devront suivre dans une comptabilité distincte les produits revendus en l'état et tenir une comptabilité matières.

Et le décret rappelle à ce sujet les pouvoirs d'investigation que possèdent les agents du fisc, même si leur contrôle doit entraîner un arrêt dans la fabrication.

Le nouveau régime n'est d'ailleurs que facultatif et les grossistes-fabricants peuvent, s'ils le désirent, conserver la position de producteur pour le tout : ils doivent faire une demande à l'Administration pour obtenir la séparation de leurs opérations de commerce et de fabrication. Les promoteurs du décret espéraient que cette mesure conjuguée avec un assouplissement des règles de la réfaction appliquée aux ventes par les fabricants dans des magasins de détail leur appartenant constituerait un dégrèvement de l'industrie et encouragerait le développement de la production nationale.

Les dispositions du décret avaient d'ailleurs été prévues par le Code de 1934 pour les taxes uniques.

Si une difficulté importante a été ainsi résolue, dans d'autres cas des problèmes délicats se sont posés : ainsi la discrimination entre une opération de commerce et de fabrication est souvent subtile. Il importe de même de déterminer les éléments qui seront utilisés pour classer le contribuable dans l'une ou l'autre catégorie. Enfin, il faudra étudier la situation des « producteurs volontaires ».

Sans doute sera-t-il souvent facile de distinguer le producteur du commerçant qui ne fait que revendre en l'état des produits ; encore a-t-il été malaisé de caractériser ce qui, dans une présentation commerciale, constitue un acte de fabrication. Il est d'autres cas limites : les pharmaciens qui exécutent des ordonnances, les fleuristes qui confectionnent des couronnes, les marchands qui joignent des primes de leur fabrication aux objets vendus sont-ils des producteurs ?

L'Administration a interprété les textes dans un sens étroit : elle considère l'exécution des ordonnances, même lorsqu'il y a simple mélange d'ingrédients, comme des actes de production.

Si des primes sont jointes à des marchandises revendues sans transformation, le fabricant doit prendre la qualité de producteur et la valeur des primes dépasse 300.000 fr. car elles constituent une vente à la consommation.

Les livraisons en l'état de fleurs par les horticulteurs sont exonérées ; sont aussi considérées comme des actes de simple négoce la réunion des fleurs en gerbes ou en bottes avec un ruban, la vente de plantes vertes avec quelque verdure au pied. Mais les confections de couronnes, de corbeilles, les ventes de plantes vertes dans un cache-pot, les gerbes de fleurs piquées dans un moule, la décoration de tables, sont des actes de production (1).

C'est le redevable lui-même qui fixe la catégorie dans laquelle il doit être rangé lorsqu'il fait sa déclaration d'ouverture ; mais le classement du contribuable est susceptible d'être révisé au bout de 3 mois à sa demande ou à celle de

(1) « Taxes à la production ». Guides Dalloz du contribuable publié sous la direction de M. Patouillet par V. Bourrel, Y. Delannoy et J. Roger, p. 24 et suivantes.

l'Administration. La situation est fixée chaque année eu égard au montant de la production de l'année précédente, quelle que soit la position actuelle du redevable. En fait, ces solutions simples seront difficiles à appliquer parfois : il semble qu'il faille considérer comme des ouvertures d'exploitation l'extension à de nouvelles branches de l'activité du contribuable, mais il existe un large pouvoir d'appréciation.

Pour certaines catégories de fabricants ou de commerçants, il a fallu prévoir la possibilité de prendre la position de producteur. Ainsi un petit fabricant ou un négociant modeste devrait recevoir ses produits grevés de la taxe ; il les vendrait à des producteurs pour un prix englobant la taxe de 8,7 % sur ses matières premières et de 2,20 % sur ses produits transformés s'il y a lieu ; les producteurs-acheteurs acquitteraient à leur tour la taxe lorsqu'ils revendraient ces produits ; pour éviter la double imposition, le législateur autorise le commerçant ou le fabricant à prendre la position de producteur ; il ne jouit de cette faculté qu'en cas de revente à des producteurs ou en vue d'exportation ; un petit fabricant-détaillant ne pourrait prendre cette qualité pour bénéficier de la réfaction applicable aux ventes au détail.

Les taxes uniques et les taxes fusionnées conservent leur entière indépendance par rapport au nouveau système et le producteur ne peut vendre les produits qui y sont soumis en suspension de la taxe. De même les fabricants de marchandises exonérées reçoivent leurs matières premières, taxe de 8,7 % acquittée, mais si ces matières servent à préparer un produit qui sera exporté, l'exemption est totale, cette dualité de traitements se justifie difficilement.

CHAPITRE II

Les ventes à la consommation.

Les producteurs justiciables du régime de la taxe de 8,7 % selon les principes généraux ne sont pas tous redevables de la taxe : seul devra l'acquitter le dernier producteur qui vend à la consommation.

La vente par le producteur est imposable, qu'elle se fasse directement au consommateur ou indirectement par l'intermédiaire d'un commerçant qui revend en l'état, le produit fini. Cet état ne dépend pas du degré de transformation de la matière, mais de la qualité de consommateur.

Sous ce terme de consommateur, l'Instruction du 13 février 1937 entend « la personne qui achète la marchandise pour ses besoins propres et non pour la revente, soit en l'état, soit après consommation », l'importance des achats n'entre nullement en ligne de compte.

Mais comment faut-il définir le mot « consommation » ?

Les produits utilisés pour la satisfaction personnelle du particulier sont-elles seules regardées par la loi comme des consommations ? Faut-il entendre aussi par ce terme les produits utilisés par le fabricant dans l'exercice de sa profession et pour ses opérations de production ?

La première explication répond mieux à l'acception courant du terme, la seconde a un sens plus technique, plus rationnel.

On ne peut cependant instituer une taxe sur toutes les matières premières utilisées par le producteur, on parviendrait ainsi à la cascade de prélèvements que la taxe devait

supprimer et à un système d'impôts multiples sur la fabrication analogue à celui qui était en vigueur en Autriche.

Faut-il dès lors exonérer non seulement les matières premières qui composent le produit fini, mais encore l'outillage, la publicité, les frais de bureau... ?

La loi du 31 décembre 1936 n'a pas résolu le problème.

Le décret du 27 janvier 1937 déclare que constituent des ventes à la consommation « les produits qui ne sont pas consommés par le premier usage au cours de la fabrication » et les livraisons à lui-même à un producteur de produits reçus en suspension de taxe et qu'il utilise soit pour ses besoins personnels soit pour ceux de son exploitation, et ceux qu'il emploie dans une entreprise, une affaire de prestations de services, ou de vente à la consommation.

*Objets consommés par le premier usage
au cours de la fabrication.*

Que comprend cette dénomination de « produits consommés » par le premier usage au cours de la fabrication ?

Dans l'Instruction du 13 février 1937, l'Administration déclare que strictement il faudrait admettre que les produits constituant de simples agents de fabrication, c'est-à-dire ne se retrouvant pas dans le produit fini, sont consommés pour le producteur pour ses besoins industriels. Mais ils sont assimilés aux matières premières et doivent par conséquent être reçus en suspension de taxe.

Le ministre de l'époque M. Auriol, encore plus large d'esprit, écrivait dans le rapport accompagnant le décret d'application que seraient reçus en suspension de taxe « les produits... dont le coût se retrouve dans le prix de vente du produit fabriqué » ce qui engloberait outillage et frais généraux.

On est en présence de deux critères :

Les produits dont le coût se retrouve ou non dans le prix de vente des objets fabriqués.

Les produits composant ou non le produit fini ; l'Administration, par la suite, s'est rapprochée le plus possible du second critère et, pour éviter toute discussion, elle chargea le Comité des administrations financières d'établir les listes nominatives des produits reçus taxe acquittée ; ces listes ont été déposées à la Direction Générale du ministère des finances le 8 juin 1937.

Entre temps, l'administration avait demandé au Conseil des Arts et Manufactures quels devaient être les produits chimiques que le producteur recevrait, grevés de la taxe.

Cet organisme, purement technique, déclara que les listes seraient d'un emploi malaisé, parce que perpétuellement modifiées et émit un avis suivant lequel il fallait distinguer entre les produits ne se rattachant pas à une industrie particulière et ceux indispensables au cours de la fabrication.

Aucune suite ne fut donnée à cet avis.

Voici quelles étaient les solutions de l'Administration, telles qu'elles résultaient de la circulaire du 24 janvier 1938 et des décisions antérieures : les détonateurs des exploitants des mines, les produits d'usinage des filatures, le chlore destiné à blanchir la paille pour la chapellerie, l'encre d'imprimerie étaient considérés comme des matières se consommant par le premier usage et reçus en suspension de taxe.

Par contre, les machines, l'outillage et tout ce qui est nécessaire à leur fonctionnement parvenaient au producteur taxe acquittée ; cette solution avait été adoptée même pour les chiffons d'essuyage. Les produits qui intervenaient au cours de la fabrication et qui devenaient rapidement inutili-

sables sans se consommer par le premier usage tels que les disques à polir les caractères d'imprimerie, le papier filtre employé par les fabricants de sirops... étaient en général soumis à la taxe.

Enfin, l'Administration a émis la prétention de taxer les consommations de gaz et d'électricité, sous prétexte que ces produits ne se retrouvent pas dans l'objet fini : des procès se sont engagés récemment dans le Nord à ce sujet.

Cependant l'Administration admettait que les produits pour lesquels il y avait un doute sérieux fussent admis en suspension de droits et non acquittés : le débat devait être tranché par le Comité des Administrations financières mais elle n'adoptait cette solution que dans les cas qu'elle-même jugeait douteux, tels que celui des produits à polir, des pâtes abrasives...

Elle trouva bientôt d'ailleurs l'occasion de faire des applications plus rigoureuses. Le paragraphe 2 de l'article 6 du décret du 8 février 1938 déclare que « peuvent *seuls* être livrés en suspension de taxe à un producteur soumis à cette taxe les produits destinés à la revente, soit en l'état, soit après transformation ou les produits destinés à être consommés par le premier usage au cours de la fabrication ».

Le décret du 27 janvier 1937 spécifiait que constitueraient des ventes à la consommation, « les livraisons à lui-même par un producteur de produits reçus en suspension de taxe et qu'il utilisait pour des usages autres que la revente, soit en l'état, soit après transformation », ou « à la consommation par le premier usage au cours de la fabrication ».

Sous ce régime les produits susceptibles de servir au producteur pour ses fabricants étaient reçus en suspension de taxe : s'il les utilisait pour des usages autres que la revente

ou la consommation par le premier usage au cours de la fabrication, il devait en acquitter la taxe.

Au contraire, se basant maintenant sur la différence des textes et la circulaire n° 2373, les agents du fisc retirent au producteur le bénéfice de la suspension de taxe lorsque la consommation par le premier usage n'est pas certaine ; ils exigent que l'affectation de l'objet soit déterminée avant la livraison ; ainsi l'acheteur de cyanure doit indiquer s'il le destine au dégraissage, et alors il le reçoit taxe acquittée — ou à la galvanoplastie — cas où il bénéficie de la suspension de taxe.

L'Administration tend à limiter les livraisons en suspension de taxe ; dans le prix de vente imposable du produit fini, il y a des éléments qui ont déjà été frappés par la taxe, la superposition d'impôts que la réforme voulait supprimer se retrouve ainsi.

Il est vrai que la façon de procéder des agents du fisc varie suivant les circonscriptions et que tous n'exercent pas une semblable pression sur les acheteurs pour qu'ils reçoivent leurs produits taxe acquittée, au lieu de se les faire livrer en suspension de droits.

Lorsque le régime de l'inscription à un registre de producteurs fonctionnera, l'Administration pourra difficilement conserver ses prétentions puisque les envois en suspension de taxe se feront sans son intermédiaire.

Livraisons à soi-même.

Constituent encore des ventes à la consommation, « les livraisons faites à lui-même par un producteur de produits extraits ou fabriqués par lui, soit pour ses besoins ou ceux de son exploitation, soit dans une entreprise, une affaire

de prestations de services ou de ventes à consommer sur place » : ce sont les termes du décret du 27 janvier 1937 remaniés par celui du 24 mai 1938.

Lorsque l'Administration demande à l'acheteur d'indiquer l'affectation ultérieure du produit, elle est à même de se rendre compte exactement des cas où le producteur se livre à lui-même pour ses besoins personnels ou ceux de son exploitation.

Même si elle n'use pas de cette prérogative, elle peut souvent reconnaître si un objet vendu est ou n'est pas susceptible d'être utilisé au cours de la fabrication : lorsqu'un fabricant de meubles achète des appareils de chauffage, il n'a aucune raison de les recevoir en suspension de taxe et l'administration peut refuser de viser l'attestation.

Dans les cas exceptionnels où un acheteur reçoit des produits pour son usage personnel en suspension de taxe, il doit acquitter lui-même la taxe sur le prix d'achat de l'objet.

Avant le décret du 16 juillet 1937, le fisc pouvait se trouver lésé dans l'opération. Depuis la fixation du tarif à 8 %, il percevrait 80.000 fr. en cas de livraisons à lui-même par un fabricant de produits reçus en suspension de taxe pour la valeur de 1 million. Si le vendeur avait acquitté la taxe, il l'aurait comprise dans son prix et aurait versé

au fisc : $\frac{1.000.000 \times 8}{92} = 86.956$ fr. Aussi le décret a-t-il

précisé que le prix serait calculé taxe comprise.

Les trois derniers cas visés par la loi concernent les exploitations concomitantes par un producteur d'une entreprise non soumise au régime de la taxe de 8,7 % : l'impôt est acquitté sur le prix de vente des produits similaires, taxe comprise, et ce prix est le prix de vente de gros, déclare le décret du 27 juin 1938.

Le fournisseur de service qui vend et livre des machines reçoit ses matières premières en suspension de taxe si son chiffre d'affaires dépasse 300.000 fr., et paye 8,7 % sur le montant total de ses ventes, les livraisons à sa personne « fournisseur » étant assimilées à des ventes à la consommation, et il apportera en outre la taxe de 2,20 % sur les locations comme prestataires de services.

En ce qui concerne les travaux de l'entrepreneur, les opérations inséparables de la profession ne constituent pas des actes de production ; l'opérateur est alors réputé entrepreneur pour le tout : la préparation du mortier, la coupe sur le chantier du bois de charpente, la soudure, ne sont pas considérés comme des livraisons à soi-même, il en serait autrement, par exemple, pour le sciage du bois, la taille de la pierre dans la plupart des cas.

L'entrepreneur de travaux qui fabrique pour plus de 300.000 fr. de matériaux paye la taxe de 8,7 % sur les produits livrés à lui-même, il paye 2,20 % sur la totalité de son mémoire, mais différentes dispositions ont été prises pour lui permettre de déduire le prix de ses matières de la masse soumise à la taxe de 2,2 %.

S'il prend la position de producteur, il recevra les matières qu'il se livre à lui-même en suspension de taxe, et acquittera l'impôt de 8,7 % sur la totalité de son mémoire.

Quant au petit fabricant, en même temps entrepreneur, il achètera des matériaux grevés de la taxe de 8,7 %, paiera 2,2 % sur le montant de ses livraisons à lui-même et 2,2 % sur le montant du mémoire, déduction faite de la valeur des matières premières.

Les livraisons du producteur à lui-même ont donné lieu à des solutions aussi complexes en ce qui concerne les ventes à consommer sur place,

Normalement le producteur qui se livre à lui-même les produits de sa fabrication en acquitte la taxe et paye encore 2,2 % sur le montant de ses ventes à consommer sur place.

Néanmoins, l'Administration a décidé que le pâtissier dont le chiffre d'affaires dépasse 300.000 fr. ne paierait que la taxe de 8,7 % sur les produits de sa fabrication, qu'il y ait vente à consommer sur place ou à emporter car on ne peut considérer que les ventes à la consommation sur place, exécutées par le pâtissier dans ses magasins fassent partie d'une branche distincte de l'entreprise. De même le restaurateur n'acquitte que la taxe de 8,7 % sur la vente de plats préparés à consommer sur place.

Mais si le chiffre d'affaires du pâtissier fabricant est inférieur à 300.000 fr., il paie 2,20 % sur les produits de sa fabrication et 2,2 % sur les consommations sur place.

Extension des ventes à la consommation.

Les règles concernant les ventes à la consommation ont été étendues d'une part aux livraisons de primes, d'autre part aux ventes faites aux artisans et aux assujettis à la taxe de 2,2 %.

« Les livraisons par un producteur d'objets ou de produits de sa fabrication, à titre de primes à l'occasion des ventes de produits non fabriqués par lui » acquittent la taxe de 8,7 %.

La valeur des primes précise le décret, est calculée sur la valeur attribuée par le commerçant distributeur ou au minimum sur la valeur commerciale, taxe comprise, qu'à la prime au même stade de fabrication que le produit auquel elle est jointe : lorsque la prime est délivrée par un grossiste, la valeur attribuée est son prix de gros.

La fabrication des primes par le commerçant ne peut lui donner la qualité de producteur pour le tout même si leur valeur dépasse 300.000 fr. : les deux entreprises sont distinctes. Si la valeur des primes est inférieure à 300.000 fr., le fabricant de primes recevra ses matières premières grevées de la taxe de 8,7 % mais ne doit pas acquitter la taxe de 2,2 % sur ses ventes, cette contribution n'étant exigée des petits fabricants que lorsqu'ils vendent des produits de leur fabrication (1).

Sont encore assimilées à des ventes à la consommation les livraisons aux artisans et aux assujettis à la taxe de 2,2 % en vertu du principe général que tout produit doit supporter une fois, mais une seule fois la taxe de 8,7 %.

Les petits fabricants et les opérateurs autres que les vendeurs de choses acquittent ensuite la taxe de 2,2 % quand ils vendent les produits dont les matières premières ont supporté l'impôt de 8,7 %.

La superposition des deux taxes peut constituer pour eux une lourde charge ; aussi ont-ils la faculté de prendre la position de producteurs s'ils vendent à des fabricants ou en vue de l'exportation : ils reçoivent alors leurs matières premières en suspension de taxe, vendent également en suspension de taxe leurs produits destinés aux producteurs ou à l'exportation : si une partie de ces marchandises est livrée à la consommation ils acquittent la taxe de 8,7 % sur le montant de leurs ventes.

Exceptions.

Au principe que toute vente à la consommation est passible de la taxe de 8,7 % ont été apportées deux exceptions,

(1) Voir cependant en sens contraire M. Lecerclé. « La taxe à la production ». Paris, mars 1937, p. 44.

l'une concerne les entreprises à filiales, l'autre le commerce des pierres précieuses.

Les filiales sont une dépendance étroite de la société-mère : la société productrice pourrait livrer à la société-mère ou à la filiale non productrice des objets pour une valeur très inférieure au prix de vente pratiqué par la société revendeuse, afin d'éluider une partie de la charge fiscale.

Pour empêcher cette manœuvre frauduleuse, le législateur a décidé que la taxe serait assise sur le prix de vente pratiqué par la société acheteuse, mais la société productrice reste redevable ; le prix de vente se calcule taxe comprise, a précisé le décret du 27 juin 1938 ; le fait générateur n'est plus la première vente à un commerçant non producteur mais une vente ultérieure à la consommation.

Le régime particulier des pierres précieuses s'explique par le fait qu'il est difficile de parler de « consommation » à leur sujet et les joailliers s'approvisionnent indifféremment auprès des particuliers vendeurs ou dans des maisons étrangères exportatrices : aussi le législateur a-t-il soumis à la taxe de 8,7 % les achats de tout commerçant non producteur à un particulier : il l'a astreint à la tenue d'un livre spécial énumérant les achats de perles et de pierres précieuses et au dépôt du relevé mensuel faisant relation de ces achats. Ainsi les perles taxées une première fois lors de leur vente originelle à un particulier sont de nouveau soumises à l'impôt quand elles rentrent dans la circulation : cette double imposition se justifie peut-être par le désir de grever d'une manière spéciale les objets de luxe, mais elle est en contradiction avec le souci de simplification et d'imposition unique.

CHAPITRE III

Les redevables de la taxe de 2,2 %.

Peut-être dans le souci d'atteindre exactement les mêmes opérations que la taxe sur le chiffre d'affaires, la loi du 31 décembre 1936 a frappé d'une taxe spéciale les personnes qui accomplissent des actes autres que des ventes, relevant des professions assujetties à l'impôt les bénéfices industriels et commerciaux et les petits producteurs qui fabriquent des objets pour un montant inférieur à 300.000 fr.

Le taux de cette taxe est actuellement de 2,2 %.

Les dispositions de la loi de 1920 et des décrets de 1934 ont dû être modifiés de manière à se trouver en harmonie avec les règles générales posées par la réforme de 1936.

Si l'on suit l'énumération donnée par l'article 5 de la loi, on distingue la consommation sur place, les ventes des petits fabricants, les prestations de services, les opérations d'entreprises et des marchands de biens, les ventes et importations d'articles d'occasion anciens, certaines ventes et importations d'eau, de gaz et d'électricité, certaines importations et fabrications de mélasses.

Consommation sur place.

Les ventes à la consommation sur place sont effectuées en général par les débitants de boissons, les restaurateurs et les pâtisseries.

Mais il y a de larges exonérations : aucun droit n'est perçu pour la vente des boissons soumises à une taxe unique

fusionnée avec une contribution indirecte : vins, cidres, poirés, hydromels, spiritueux, bières, eaux minérales, boissons gazéifiées ainsi que les sirops pour lesquels une taxe unique a été rétablie.

Sur les autres boissons, seuls les débitants dont le chiffre d'affaires est inférieur à 300.000 fr., sont affranchis de l'impôt. L'administration a précisé d'autre part que pour ces petits débitants les opérations accessoires comme la vente de croissants consommés chez eux et de billets de la loterie nationale ne sont pas imposées.

Mais les locations de chambre et les fournitures de repas sont soumises à la taxe de 2,2 % quel que soit celui qui les effectue ; les restaurateurs doivent acquitter l'impôt même pour les produits exonérés tels que le pain, le fromage, le beurre... l'exemption ne s'applique en effet qu'aux ventes à emporter en sorte que le pain beurré à consommer sur place au buffet de la gare est frappé de la taxe, tandis qu'il est affranchi s'il est mangé en wagon : on arrive à des conséquences analogues à celles qui étaient observées sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires. La règle est la même pour les mets préparés avec des produits pour lesquels une taxe unique ou une taxe fusionnée a été instituée : les sommes payées à l'occasion de ces taxes ne sont pas déduites du montant imposable.

Seuls sont exonérés les restaurateurs qui exploitent des restaurants à bon marché pour les étudiants sans poursuivre la réalisation d'un bénéfice.

Lorsque l'opérateur fabrique les produits qu'il livre à la consommation sur place dans ses magasins, les ventes à consommer sont englobées dans l'acte de fabrication et seule la taxe de 8,7 % est perçue quand le chiffre d'affaires dépasse 300.000 fr.

S'il est inférieur, les ventes à consommer acquittent la taxe de 2,2 % et les produits fabriqués supportent la même taxe.

Petits Fabricants.

A la taxe de 2,2 % sont soumis également d'après la loi du 31 décembre 1936, les petits fabricants qui produisent des marchandises pour moins de 300.000 fr. et achètent la plus grande partie de leurs matières premières à des commerçants qui les avaient acquises libérées de la taxe de 8,7 %.

Le décret a précisé que les personnes justiciables du régime de la taxe de 2,2 % sont celles qui vendent pour moins de 300.000 fr. de produits de leur fabrication les matières premières leur parvenant toutes, taxe de 8,7 % acquittée.

Le régime des attestations, le répertoire des producteurs et la surveillance des locaux professionnels n'existent pas pour eux. Ils ont intérêt à se soumettre à ces obligations et à prendre la position de producteurs lorsqu'ils travaillent pour d'autres producteurs ou en vue de l'exportation : le système de la suspension de taxe leur est alors applicable ; mais ils ne peuvent pas prendre la position de producteurs pour un autre motif : un petit fabricant détaillant ne peut acquérir cette position pour bénéficier de la réfaction accordée aux fabricants qui vendent directement leurs produits au détail.

Prestataires de services et entrepreneurs.

Sont atteintes d'une manière générale par la taxe à la production, les prestations de services et les entreprises qui étaient soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires.

La distinction entre le producteur et le prestataire de ser-

vices n'est pas toujours aisée : ainsi les photographies destinées à des fins personnelles sont des prestations de services tandis que celles qui donneront lieu à des exploitations commerciales telles que les cartes postales, constituent des actes de production.

La taxe à la production ne frappant en principe qu'une fois le même objet, les rémunérations des faïonniers qui travaillent pour le compte de producteurs sont exonérées ; mais lorsqu'ils travaillent pour des particuliers, ils paient la taxe de 2,2 % ; dans tous les cas, ils reçoivent leurs produits taxe acquittée. Aussi l'administration, suppléant à une insuffisance de la loi leur a-t-elle permis de prendre la position de producteurs lorsqu'ils travaillent pour des producteurs ; ils reçoivent ainsi leurs matières premières en suspension de taxe.

A côté des prestataires de services, il faut ranger les entrepreneurs de transport. Soumis en 1934 à un impôt indirect, les transports par voie ferrée de voyageurs ou de marchandises, et, par voie de conséquence toutes les entreprises de transport concédées ou subventionnées quand la subvention dépassait 25 % des recettes et que les tarifs étaient homologués, échappaient à la taxe sur le chiffre d'affaires en contre-partie ; les mêmes solutions s'appliquaient aux transports par voie de navigation intérieure et ceux par voie de mer entre ports français métropolitains.

L'article 6 de la loi du 31 décembre 1936 supprime l'impôt indirect sauf pour les transports par voie ferrée de voyageurs, mais en revanche, frappe les transports précités de la taxe de 2,2 %.

Toutefois, les transports de bestiaux, de marchandises voyageant en transit, de marchandises empruntant le canal du Rhône au Rhin de bout en bout entre Strasbourg et Hu-

ningue, les transports de céréales, engrais, pommes de terre et fruits qui n'étaient pas imposables aux contributions indirectes, ont été affranchies de la taxe de 2,2 % jusqu'à ce que le décret du 8 juillet 1937 eût supprimé ce régime de faveur.

Le même décret a changé l'article 13 du code des taxes à la production qui exemptait les transports effectués par véhicules automobiles ne comportant pas plus de quatre places ou plutôt, suivant les commentaires de l'Administration des impôts directs, sept places, strapontins et place de conducteur compris, « lorsque l'entrepreneur ne possède ou n'utilise pas plus de deux voitures ou lorsque les conditions de transport sont conformes à un tarif réglementaire ». La suppression de l'exonération ne modifie en rien la situation des chauffeurs de taxis, précise l'exposé des motifs du décret.

Parmi les opérateurs assujettis à la taxe, sur le chiffre d'affaires et aujourd'hui exonérés en vertu des dispositions d'ordre général de la loi du 31 décembre 1936, la classe la plus importante est constituée par les courtiers, commissionnaires...

Ils sont affranchis du fait que la taxe de 8,7 % atteignant en principe toutes les transactions qui ont précédé la vente à la consommation, la rémunération des intermédiaires ne pourrait être imposée sans donner lieu à une superposition de taxes.

Cette exonération est d'ailleurs prévue par l'article 5 de la loi : Pour ne pas qu'il y ait rupture dans la chaîne des producteurs, les courtiers et commissionnaires sont amenés à prendre la position de producteurs, la position est d'ailleurs obligatoire pour les commissionnaires depuis le décret du 27 juin 1938. Cette situation fiscale ne devrait pas d'ail-

leurs avoir de répercussion quelconque sur leur statut en matière de patente et d'impôt cédulaire.

Au principe de l'exonération des intermédiaires, l'article 5 de la loi du 31 décembre 1936 a apporté plusieurs dérogations. Elles concernent les affaires de commission et de courtage en ce qui concerne les opérations des marchands de biens, les maisons construites en vue de la revente, les ventes d'objets anciens, les ventes d'eau, de gaz ou d'électricité à certains exploitants de services publics et les livraisons de mélasses destinées à la nourriture des animaux.

Les marchands de biens soumis à l'ancienne taxe sur le chiffre d'affaires par la loi du 13 juillet 1938 sont assujettis à l'impôt de 2,2 % et doivent tenir deux registres, l'un pour toutes les opérations effectuées comme intermédiaires, l'autre pour toutes les opérations effectuées comme propriétaires.

La loi du 25 mars 1936 avait dispensé des droits de mutation et d'enregistrement les entrepreneurs vendant des maisons construites en vue de la vente, sous réserve de certaines déclarations et d'un prix inférieur à 200.000 fr. Les entrepreneurs étaient soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires et le sont aujourd'hui à la taxe de 2,2 % ; le marchand de biens achète en vue de la revente, l'entrepreneur construit en vue de la revente : aussi subissent-ils le même sort au point de vue de la taxe à la production.

Toutes les ventes d'objets anciens : bijoux, meubles, sculptures, vitraux, gravures antérieurs au ^{xvii}^e siècle sont passibles de la taxe de 2,2 % alors que ces ventes entre commerçants ou de commerçants à particuliers devraient être exonérées ; c'est une situation qui correspond à celle des transactions de perles et pierres précieuses au regard de la taxe de 8,7 %.

Quant aux ventes d'eau, de gaz et d'électricité à des services publics, elles sont comme par le passé exonérées de toute taxe lorsqu'elles sont soumises à des tarifs homologués, parce que la répercussion de l'impôt sur la consommation est impossible. Mais quand les services publics doivent habituellement ou occasionnellement, du fait de l'insuffisance de leur production, s'adresser à des concessionnaires non exonérés, les fournitures à l'exploitant de services publics sont soumises à la taxe de 2,2 % au lieu de 8,7 % afin que le poids de la taxe n'ait pas une fâcheuse incidence sur les prix.

Le décret d'application conciliant les textes contradictoires de la loi de 1936 exonérait de la taxe de 8,7 % et soumettait à celle de 2,2 % les mélasses destinées à la nourriture des animaux et les produits mélassés contenant au moins 55 % de mélasses. Le décret du 24 mai 1938 a supprimé les paragraphes 7 de l'article 13 du code qui rendait les mélasses passibles de la taxe de 2,2 %.

Non seulement les affaires précitées sont imposables mais encore les opérations des intermédiaires les concernant ; l'exonération des commissionnaires courtiers... est générale mais pas universelle.

Règles spéciales aux entrepreneurs de Travaux.

Les affaires d'entreprise sont frappées de la taxe de 2,2 % et les matières premières nécessaires à l'entrepreneur lui parviennent, taxe de 8,7 % acquittée.

De même que le petit fabricant, l'entrepreneur qui fournit peu de main-d'œuvre, mais utilise des matériaux coûteux, supporte difficilement la superposition des deux taxes.

Aussi le législateur et l'Administration sont-ils intervenus à maintes reprises pour améliorer la situation des en-

trepreneurs. Ils sont autorisés à prendre la position de producteur ; ils auront l'intérêt à user de cette faculté lorsque la valeur des matières premières est très supérieure à celle de la main-d'œuvre ; ils n'auront ainsi à payer que la taxe de 8,7 % sur le montant de leur mémoire.

En outre, ils sont autorisés à effectuer certaines déductions sur la masse imposable.

Tout d'abord, l'Administration déclare que l'installateur peut être affranchi de la taxe de 2,2 % en ce qui concerne le prix de vente des objets, s'il est facturé à part ; il paie la taxe de 2,2 % sur ses travaux, reçoit les objets utilisés, taxe acquittée, mais ne doit rien sur leur revente. Pour les appareils et objets posés, la valeur déductible fixée par l'Administration est constituée par le prix d'achat majoré de 33 % ; les fournitures accessoires seront déduites sur la base du prix d'achat taxe comprise.

Si l'entreprise de travaux est passible de la taxe de 2,2 %, l'entreprise de manufactures est justiciable du régime de l'impôt de 8,7 %. L'Administration, en accord avec la Fédération nationale du Bâtiment et des Travaux Publics a donné, pour les opérations dans laquelle la démarcation entre les opérations de manufactures et de travaux est délicate, la faculté et non l'obligation d'opter pour un régime à base forfaitaire, institué par la circulaire du 1^{er} février 1938 ; le système est applicable notamment aux entrepreneurs de menuiserie en bois, de menuiserie métallique et de serrurerie, la circulaire précise aussi le régime des constructions métalliques, pierres de taille, marbrerie funéraire (1).

En ce qui concerne le régime des entrepreneurs de menuiserie en bois, de menuiserie métallique et de serrurerie, voici les principes de la nouvelle réglementation ;

(1) Voir la *Revue de droit fiscal et commercial*, février 1938.

l'entrepreneur n'a jamais la qualité de producteur même pour les objets de sa fabrication ; il faut faire la distinction des travaux neufs et des travaux d'entretien. Les travaux neufs sont « tous les travaux se rapportant à des constructions neuves ou à des reconstructions, à des surélévations de bâtiments existants ou à des adjonctions à ces bâtiments de véritables constructions en plan et en élévation ainsi qu'à des aménagements ayant pour résultat de modifier essentiellement le caractère d'un immeuble ou d'une partie d'immeuble ».

Les fabrications en vue de travaux d'entretien sont soumises à la taxe de 2,2 %. Pour les travaux neufs, l'assiette des taxes est établie, d'après un forfait ; un pourcentage du mémoire est frappé par la taxe de 8,7 % lorsqu'il y a des travaux de manufacture pour tenir compte de l'impôt exigible sur la valeur des produits et objets à caractère mobilier fabriqué par l'entrepreneur et utilisés par lui.

Les travaux de manufacture sont les opérations de transformation et de façonnage appliqués à des matières premières pour la fabrication d'objets mobiliers qui peuvent être vendus en l'état ou qui sont destinés à des constructions neuves ou à la reconstruction et en outre « toutes les entreprises pourvues d'un outillage spécial fabriquant les menuiseries standardisées, sur type établi d'avance qu'elles vendent à elles-mêmes ou à des tiers ainsi que les entreprises fabriquant des parquets ou des moulures » enfin, constitue un travail de manufacture, la fabrication de produits destinés à être stockés et vendus tels.

Le pourcentage forfaitaire est établi de la façon suivante :

	Serrurerie	Menuiserie
Matières premières	30 %	40 %
Travaux de manufacture	40 %	30 %
Pose	30 %	30 %

Pour les travaux neufs comportant un travail de manufacture, l'entrepreneur est redevable de la taxe de 2,2 % sur les prix de pose qui constituent 30 % du mémoire; de la taxe de 8,7 % pour les objets fabriqués, soit 40 % du mémoire pour la serrurerie et 30 % pour la menuiserie.

Si les travaux neufs ne comportent pas de travail de manufacture, l'entrepreneur est redevable de la taxe de 2,2 % sur le montant du mémoire, atténué de 70 % pour la serrurerie et de 60 % pour la menuiserie.

Les travaux d'entretien ne comportent jamais de travaux de manufactures, la taxe de 2,2 % est exigible sur le montant du mémoire, déduction faite des produits d'achat utilisés dans les travaux et conservant le caractère de meubles.

Les ventes directes sans pose des menuisiers et serruriers sont régies suivant le droit commun.

Tel est le régime facultatif applicable à certaines entreprises.

Dans une deuxième partie, la circulaire étudie des solutions valables pour des produits particuliers.

Le façonnage, l'ajustage, l'assemblage des pièces destinées à former des ponts ou des charpentes sont considérés comme des travaux d'entreprise, les matières premières parviennent, taxe de 8,7 % acquittée et le mémoire sera soumis à la taxe de 2,2 %, déduction faite depuis le décret du 24 mai 1938, de la valeur des matières premières; les constructions métalliques du type standard sont considérées comme des travaux de manufacture; les constructions sont imposées à 8,7 % et le mémoire à 2,2 %.

Pour que la préparation des pierres soit considérée comme une entreprise de travaux, il faut qu'elle soit exécutée sur le chantier de construction ou à proximité; ou sur

le chantier de dépôt des matériaux, ou sur le lieu de production des matériaux et qu'elle constitue simplement « une opération de division, de morcellement ou d'épannelage et non une opération de taille proprement dite ».

Les gargouilleurs qui transforment les blocs à l'état brut en pierres taillées sont producteurs.

La fabrication d'un monument funéraire en marbre est considérée comme un travail de manufacture : la taxe de 8,7 % ou de 2,2 % est acquittée suivant le montant annuel des fabrications. La pose du monument et la reconstruction du caveau constituent des travaux d'entreprise, conclut la circulaire.

S'il s'agit seulement de réparations et non d'une véritable entreprise, la taxe de 2,2 % n'est pas exigée pour les pièces de rechange utilisées pour les réparations si elles sont facturées à part ; mais l'Administration n'étend pas cette tolérance aux fournitures telles que la peinture, les fils, la doublure... Le prestataire de services s'applique la taxe de 8,7 % sur la valeur d'achat des objets d'échange.

Le décret du 24 mai, interprété par le décret du 27 juin 1938, déclare que pour les entreprises de travaux désormais « le chiffre d'affaires est constitué par le montant des mémoires, marchés ou facultés. Cependant n'est pas retenue pour le calcul de la taxe la valeur des fournitures faites à l'occasion de l'exécution des travaux sous réserve que les dites fournitures aient été effectivement grevées de la taxe de 8,7 %, soit avant réception par l'entrepreneur s'il s'agit d'objets, produits ou matériaux non transformés par lui soit au moment de l'emploi dans le cas contraire ».

Ainsi l'Administration admet que les intéressés puissent déduire du montant de leurs recettes mensuelles leurs achats

de fournitures et la valeur de leurs stocks au premier octobre 1938.

Pendant la période s'étendant de juin à octobre 1938, les sommes soumises à la taxe de 2,2 % ont été atténuées d'un pourcentage forfaitaire fixé par nature d'entreprise quand l'entrepreneur n'a pu faire ressortir de sa comptabilité la valeur des fournitures. Il a dû remettre avant le 15 octobre une déclaration mentionnant le montant du stock de matières premières et des sommes restant à encaisser sur les travaux effectués entre le 1^{er} février 1937 et le premier octobre 1938. Sur ces sommes l'application de la déduction forfaitaire constituera un avoir à imputer sur les relevés mensuels ultérieurs.

Les coefficients de déduction sont de 35 % pour les travaux publics, 40 % pour la maçonnerie, 50 % pour le bâtiment, 60 % pour les installations d'usines à feu. La lettre 2.463 qui a fixé les conditions d'application du décret du 24 mai 1938 a ainsi pris des dispositions dont le principe avait été posé par la circulaire du premier février.

L'Administration a également fixé les rapports entre l'entrepreneur général et les sous-traitants.

Si l'entrepreneur général et les sous-traitants sont producteurs, les sous-traitants font leurs livraisons en suspension de taxe à l'entrepreneur général qui acquitte la taxe sur la totalité du mémoire.

Si les sous-traitants demeurent soumis à la taxe de 2,2 % ils sont redevables de la taxe sur la totalité du mémoire atténué de la valeur des fournitures employées, mais l'entrepreneur général doit la taxe de 8,7 % pour la totalité du marché.

Lorsque, au contraire, l'entrepreneur général est soumis à la taxe de 2,2 %, tandis que les sous-traitants sont pro-

ducteurs, ces sous-traitants acquitteront l'impôt sur la totalité de leur mémoire tandis que l'entrepreneur général pourra déduire du relevé mensuel, la valeur des mémoires des sous-traitants et celle des fournitures libérées de la taxe qu'il a employées dans les travaux qu'il a pu exécuter personnellement.

Si l'entrepreneur général et les sous-traitants sont les uns et les autres placés sous le régime de la contribution de 2,2 % et que l'entrepreneur général n'est qu'un simple intermédiaire, ce sont les sous-traitants qui opèrent les déductions prévues.

Mais lorsque l'entrepreneur général reste responsable vis-à-vis du maître de l'ouvrage, il semble qu'il puisse déduire du montant du marché, la valeur des produits libérés de la taxe que ces matières premières aient été employées par les sous-traitants ou par lui-même pour les travaux dont il a assumé directement la charge.

Malgré les aménagements ainsi apportés par le décret du 24 mai et les décisions de l'administration, les entrepreneurs peuvent, en se fondant sur la circulaire du 20 mai 1938, invoquer l'imprévision à cause de la hausse des prix consécutive non seulement aux lois sociales et à la dévaluation, mais aussi aux nouvelles charges fiscales. On ne peut soutenir qu'il y ait faute contractuelle. En ce qui concerne la taxe à la production, ajoute la circulaire, il faut rechercher quelle est l'incidence réelle de la nouvelle taxe par rapport à l'ancienne cascade de prélèvements de 2 %.

CHAPITRE IV

Assiette et taux de la taxe.

Les difficultés qui s'élèvent au sujet du fait générateur de la nouvelle taxe, des conditions d'imposition etc... du montant de la vente assujettie, du taux déjà relevé à deux reprises n'ont pas été moindres que celles qu'avait dû résoudre la législation de 1920 et de 1934.

C'est d'ailleurs par une application des règles concernant la taxe sur le chiffre d'affaires que les promoteurs de la réforme ont voulu apporter une solution aux problèmes. « Les conditions d'assiette et de perception, stipulait la loi du 31 décembre 1936, applicables aux taxes de 8,7 % et de 2,2 % seront celles de la taxe sur le chiffre d'affaires ou de la taxe à l'importation en vigueur à la promulgation de la présente loi ».

Logiquement, il s'ensuivrait que la taxe est exigible au moment de l'encaissement du prix pour les ventes sur le marché intérieur et au moment de la livraison de la marchandise pour les affaires d'importation. Exceptionnellement, les redevables pourraient demander à s'acquitter de la taxe d'après leurs débits, mais cette modalité ne serait jamais obligatoire.

Au contraire, le décret d'application décide que le fait générateur de l'impôt sera constitué.

« En ce qui concerne la taxe de 8,7 % par la livraison de la marchandise.

« En ce qui concerne la taxe de 2,2 % par l'encaissement du prix ; toutefois les redevables de cet impôt pourront être

autorisés à l'acquitter d'après leurs débits auquel cas le fait générateur sera constitué par le débit lui-même ».

Ainsi le décret oblige les contribuables à faire l'avance de l'impôt ; en contre-partie il leur permet de souscrire à des traites ou à des obligations cautionnées.

Si, sur ce point, le décret d'application s'est écarté de la loi de 1936 et des principes qui régissaient le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires, les solutions antérieures ont été adoptées dans d'autres cas ;

Il faut que les ventes constituent un transfert de propriété ; la taxe n'est pas perçue sur les ventes réalisées entre un établissement et ses succursales ; mais les affaires intervenues entre la société-mère et ses filiales sont imposables car les filiales ont une personnalité distincte de la société-mère.

Les échanges et, s'il y a lieu, la soulte donnent lieu à double perception.

Les dommages-intérêts, les indemnités reçues du transporteur pour une marchandise avariée en cours de route... ne peuvent être considérés comme une vente et ne donnent pas lieu à imposition.

Mais aucune déduction n'est en principe admise sur le prix de vente ; c'est le montant brut de la vente qui est imposé : le vendeur paye 8,7 % sur la somme qu'il recevra de l'acheteur ; cette somme englobe le prix de commission et de courtage, la taxe elle-même, mais non les rabais, ristournes, escomptes... qui ne sont pas imposés.

Lorsque la vente est faite à destination d'un lieu sujet aux droits d'octroi, ces droits ne sont pas à retenir pour le paiement de la taxe, s'ils sont facturés en sus du prix convenu. Mais, si la vente est faite dans un lieu sujet aux

droits d'octroi à destination du même lieu, la taxe est perçue.

Les droits de consommation dont la marchandise peut être grevée ne peuvent pas être déduits « lors même que ces droits ne seraient pas acquittés à l'occasion de la vente donnant ouverture à l'exigibilité de la taxe unique ». Le montant de la vente d'alcool à un entrepositaire sera majoré pour le calcul de la taxe, du droit de consommation sur l'alcool, quoique ce droit ne soit exigible que postérieurement » (1).

Cependant trois grandes différences sont à signaler au point de vue de l'assiette entre la taxe sur le chiffre d'affaires et la taxe unique, en ce qui concerne les emballages, les frais de transport, les ventes au détail. Sauf en ce qui concerne les ventes au détail, les règles sont les mêmes qu'il s'agisse de la taxe de 8,7 % ou de 2,2 %.

Les débours afférents au transport sont déductibles du montant imposé par les deux taxes, à condition qu'il soit justifié des débours et que ces débours correspondent au prix du transport soumis lui-même à la taxe de 2,2 % ou légalement exonéré.

Lorsque le transporteur ne comprend pas dans le prix les frais de transport, mais les fait effectuer pour le compte de son client, en les facturant à part, il ne devra que la taxe de 2,2 % comme commissionnaire de transport. La solution est la même s'il facture à part les frais, quand il effectue le transport par ses propres moyens.

Si le redevable vend franco et effectue lui-même le transport, il doit la taxe de 8,7 % sur le prix de vente global.

Mais si, tout en vendant franco, il fait effectuer par une

(1) Voir l'Instruction du 13 février 1937.

tierce personne, le transport, il peut déduire de la facture ses débours relatifs au transport : c'est l'innovation réalisée par la réforme, innovation nécessitée sans doute par l'élévation du prix des transports. Il faut d'ailleurs qu'il s'agisse de transports effectués sur le territoire français ou algérien ; la déduction ne vaut que pour les transports afférents à la dernière livraison et dûment justifiée : ainsi les transports de pierres d'Algérie en France ne sont pas déductibles, car ce sont les livraisons de matières premières ; le prix du transport étant très élevé par rapport à la valeur des pierres, la perception de la taxe entraînera sans doute la disparition de ce trafic.

Sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires, le prix de l'emballage était compris dans le montant de la vente pour le calcul de la taxe. Il en est de même aujourd'hui si le vendeur livre « emballage perdu » ; dans ce cas le fabricant d'emballages les livrera à son client en suspension de taxe.

Mais si les emballages sont consignés, ils sont déduits du montant de la vente au lieu d'engendrer, comme autrefois, un droit à restitution. Le fabricant d'emballages les livre à son client, taxe acquittée. Il ne suffit pas que les emballages soient portés comme consignés sur la facture ; il faut encore qu'ils soient effectivement rendus au vendeur : sinon, ils seraient considérés comme vendus « perdus ». Si l'emballage non réellement consigné fait occasionnellement retour au vendeur pour un certain prix, le montant de cette reprise pourrait être imputé sur les livraisons ultérieures. Mais comme les emballages auront été livrés en suspension de taxe, il faudra que le vendeur paye à ce moment la taxe à la production, puisque en son principe, elle est uni-

verselle. Remis en circulation, ces emballages prétendus consignés ne seront plus soumis à une imposition sur le prix d'achat lors de leurs retours subséquents puisque la taxe aura été payée une fois (1).

S'il y a la clause franco des deux ports pour la marchandise et le retour de l'emballage, le prix du retour de l'emballage est déduit du montant de la vente.

La plus importante innovation est la réfaction appliquée à la vente au détail, dont seuls jouissent les redevables de la taxe de 8,7 %.

Sans cette déduction, le fabricant vendant directement au détail paierait la taxe sur ce prix ; s'il avait au contraire livré à des commerçants revendeurs, il n'eût acquitté l'impôt que sur le prix de gros moins élevé ; pour ne pas que le produit soit plus lourdement grevé quand il est vendu directement au détail, la loi avait institué un abattement.

Cette réfaction ne se concevait pas sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires puisque toutes les ventes directes ou indirectes au détail étaient frappées par l'impôt et que les objets vendus directement au détail supportaient moins de fois le prélèvement de 2 % que les objets vendus par l'intermédiaire des grossistes.

Mais la déduction avait déjà été appliquée lors de l'établissement de certaines taxes uniques « ad valorem », elle était de 25 % en principe et pouvait atteindre 40 % pour certains produits d'alimentation.

La loi du 31 décembre 1936 avait institué une réfaction uniforme de 30 %. Cette atténuation nécessitait des assouplissements, elle était soumise à certaines conditions ; il

(1) Vole Locerclé, *op. cit.*, p. 91 en note.

fallait qu'il s'agit de ventes au détail à des prix de détail ; les producteurs qui vendaient à des commerçants revendeurs pour des prix voisins des prix de détail et les fournisseurs des collectivités publiques ou d'établissements privés importants à qui ils consentaient d'importantes réductions payaient la taxe sur le prix de détail sans aucune réfaction.

Le décret-loi du 24 mai et le décret d'application du 27 juin ont généralisé autant que faire se pouvait, le système de la perception sur le prix de gros : cette tendance ressort d'ailleurs nettement des exposés des motifs, ils ont modifié le régime des grossistes fabricants et ont établi dans le cas de la vente directe au détail pour le producteur, une taxe calculée sur le prix de gros. Si le vendeur au détail est en même temps grossiste, le prix retenu pour le calcul de la taxe sera prix de gros ; mais si le fabricant est exclusivement détaillant, le prix de gros est moins facile à déterminer. Le décret déclare que le prix de vente en gros est égal au prix de revient, majoré d'une part des frais généraux et du bénéfice normal du vendeur, « égal à une fraction du bénéfice brut proportionnellement au prix de revient et au prix de vente au détail sans que cette fraction puisse être inférieure au tiers ».

L'Administration donne une formule mathématique qui éclaire cette disposition. Si l'on désigne par PD le prix de détail et PR le prix de revient, le bénéfice de gros est donné par la formule :

$$\frac{(PD - PR) PR}{PD + PR}$$

Le décret prévoit d'ailleurs la possibilité d'accords avec des groupements professionnels en vue d'approuver le prix de vente en gros à retenir pour base d'imposition des articles vendus au détail par les adhérents de ces groupements. Des

accords en ce sens sont déjà en voie d'élaboration dans certaines industries et ils se multiplieront sans doute en raison des avantages qu'ils présentent.

Pour les producteurs détaillants non affiliés à de tels groupements, la détermination du prix de gros se fera sur une base forfaitaire établie d'accord avec l'Administration ; ce forfait variera suivant les entreprises et s'adaptera ainsi avec souplesse à toutes les situations.

Jusqu'à ce que les règles soient définitivement arrêtées, les anciens bénéficiaires continueront à s'appliquer la réfaction de 30 % et les nouveaux jouiront d'une déduction de 20 % sur leur prix de vente.

Sous le régime établi par le décret du 27 janvier 1937, il fallait que ces ventes soient effectuées dans des magasins de détail ; le décret du 16 juillet 1937 avait donné une définition de magasin de détail : c'était un établissement « spécialement agencé pour la vente au détail, ouvert au public dans lequel principalement les objets offerts étaient vendus en l'état de produits fabriqués aux consommateurs pour leur usage personnel et pouvaient être emportés ou livrés immédiatement après que la clientèle avait effectué son choix. Constituaient des ventes au détail, les ventes portant sur des quantités qui n'excédaient pas celles que pouvait normalement acheter un consommateur ordinaire pour ses propres besoins.

Ne pouvaient être considérées comme faites au détail, les ventes, mêmes réalisées dans les magasins de détail, portant sur des objets qui, en raison de leur destination ou de l'usage qui en était fait, ne pouvaient être utilisés ou consommés que par des industriels ou des commerçants. »

L'Administration admettait que les ventes effectuées par

les magasins de détail sur commandes, même lorsqu'elles faisaient l'objet d'expéditions à domicile ou en gare de l'acheteur, fussent déductibles.

L'article 3 du décret du 16 juillet 1937 supprime les conditions de « vente dans un magasin de détail » qui soulevaient de grosses difficultés. Il y a donc aujourd'hui une déduction pour tous les produits vendus à un prix inférieur au prix de gros lorsqu'il s'agit de « quantités qui n'excèdent pas celles que peut acheter un consommateur ordinaire pour ses propres besoins ».

Taux de la taxe.

Comme nous l'avons vu, le taux nominal de la taxe est de 8,7 % ou de 2,2 %. Le décret-loi du 8 juillet 1937 a élevé le taux de 6 % à 8 % pour supprimer les dégrèvements qui résultaient, d'après le législateur, du tarif établi par la loi du 31 décembre 1936.

Tous les impôts ont été augmentés de 8 % par le décret-loi du 2 mai 1938, ce qui portait le taux de la taxe à 8,64 % et 2,18 % arrondis à 8,7 % et 2,2 % ; la disposition ne vaut en principe que pour l'année 1938. Le taux des taxes spéciales a été élevé dans les mêmes proportions ; ainsi l'impôt sur le charbon est actuellement de 3,6 %, celui sur les conserves de poissons de 6,5 % ; les autres conserves n'acquittent que 5,9 % de leur valeur.

L'impôt est perçu sur l'impôt, comme sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires. Pour un objet qui vaut 100 fr., taxe non comprise, le vendeur, pour récupérer la taxe, doit adopter comme prix 109 fr. 46 et non 108 fr. 70.

Les taux effectifs sont ainsi de $\frac{8,7}{91,3}$ et de $\frac{2,2}{97,8}$.

La taxe de 8,7 % ne doit, en aucun cas, être ajoutée sur

la facture au prix convenu entre les parties ; la facture sera ainsi libellée :

Prix ... X francs.

(Taxe perçue pour le Trésor) (1).

Le décret du 28 juin 1938 a d'ailleurs prévu que la loi de finances pourrait fixer chaque année un maximum et un minimum pour le taux de la taxe à la production et que, à l'intérieur de ces limites, le taux serait déterminé par décret. Le maximum pour 1938 est de 8,7 % et le minimum de 6 %. L'abaissement du taux ne peut avoir pour effet de réduire la part affectée au fonds commun des départements et communes ; cette part pourrait même être augmentée si les impôts locaux payés par l'industrie et le commerce étaient diminués.

Des dégrèvements ont également été prévus pour les redevables qui auraient augmenté leur chiffre d'affaires ou leurs exportations en 1939 par rapport à 1938 et en 1940 par rapport à 1939 ; pour bénéficier de cette disposition, ils sont tenus de s'affilier aux groupements professionnels soumis au contrôle de l'Etat.

Une partie des sommes recouvrées est versée au fonds commun des départements et des communes ; de même que un vingtième de la taxe sur le chiffre d'affaires ou à l'importation allait au fonds commun, de même un vingtième des nouvelles taxes alimente ce fonds commun et la répartition se fait à raison de un tiers pour les départements et deux tiers pour les communes.

(1) Décret du 27 janvier 1937, article 5.

CHAPITRE V

Exemptions.

Si la loi du 31 décembre 1936 supprime la taxe sur le chiffre d'affaires, elle lui emprunte plusieurs de ses traits. Elle frappe les affaires au sens des dispositions 1 à 4 du décret de codification du 27 décembre 1934. Elle soumet ainsi à l'impôt « les affaires faites en France pour les personnes qui, habituellement ou occasionnellement achètent pour revendre ou accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ».

La Jurisprudence et l'Administration avaient considéré que certaines affaires ne constituant ni des achats en vue de la revente, ni des actes relevant des professions assujetties à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux ne seraient pas imposées ; c'est ainsi qu'elles avaient exonéré la vente des articles d'occasion, disposition maintenue aujourd'hui ; même en l'absence de textes, les artisans et les agriculteurs étaient affranchis de toute imposition parce que leur profession n'était pas légalement de nature commerciale et qu'ils n'achetaient pas en vue de la revente.

Cette exemption est maintenue sous le régime de la taxe à la production, et il n'était pas besoin, semble-t-il d'une disposition législative spéciale, puisque le champ d'application des deux taxes est le même.

Cependant, la loi du 31 décembre 1936 déclare expressément que sont assimilés à des ventes à la consommation, « les ventes faites pour l'exercice de sa profession artisa-

nale, à un artisan remplissant les conditions prévues par l'article 23 du Code général des Impôts directs ». Les artisans reçoivent donc leurs matières premières taxe acquittée et la loi affranchit leurs ventes de la taxe de 2,2 %.

Cependant ils peuvent prendre la position de producteurs et recevoir leurs matières premières en suspension de taxe, s'ils travaillent pour d'autres producteurs ou pour l'exportation.

De même le législateur a voulu affranchir expressément les agriculteurs par un texte spécial ; l'article 4 déclare qu' « en aucun cas, les professions agricoles ne supporteront la taxe ».

Les difficultés d'application ont d'ailleurs reçu les solutions qu'avaient déjà apportées l'Administration et la Jurisprudence sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires ; les sociétés coopératives agricoles, régies par le décret du 8 août 1935, sont exemptés de la taxe à la production dans la mesure où elles avaient été affranchies de l'imposition ancienne.

Ne sont pas taxées les industries qui constituent le prolongement naturel de la profession agricole : ainsi la vente du vin fabriqué par le récoltant est affranchie. Le propriétaire de forêts qui vend son bois en grume ou ses arbres à l'état brut de bois de chauffage, même sciés à moyenne longueur, afin d'en faciliter le transport, n'était pas soumis à la taxe à la production.

L'exonération atteint également la vente des poteaux télégraphiques, le bois de boulangerie même refendu à l'état brut. Le décret du 31 janvier 1938 étend cette exemption aux bois communs ronds, non équarris avec ou sans écorce, de longueur quelconque et de circonférence au gros bout supérieure à 60 centimètres, non injectés et n'ayant pas reçu

une préparation chimique quelconque ; la franchise atteint les perches, stançons et échalas bruts de plus de 1 m. 10 de longueur et de circonférence atteignant au maximum 60 centimètres au gros bout, non époinçés, non injectés et n'ayant pas reçu une préparation chimique quelconque ; les bûches dont la longueur est comprise entre 55 centimètres et 1 m. 10 en quartiers refendus ou en rondins de circonférence atteignant au maximum 60 centimètres, ainsi que les fagots et bourrées bénéficient des mêmes avantages fiscaux.

Mais l'agriculteur qui distille les betteraves de sa récolte pour en obtenir du sucre est considéré plutôt comme un industriel que comme un agriculteur ; il est assujéti à la taxe.

Les pisciculteurs qui nourrissent leurs poissons principalement avec des produits d'achat étaient soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires et il serait logique de les ranger parmi les producteurs.

Mais en vue d'éviter les différences de traitement, on peut considérer que l'exonération doit bénéficier, non seulement au producteur agricole, mais encore à tous les produits de la culture revendus en l'état.

Cette solution a été admise par l'Administration pour les produits indigènes, coloniaux ou étrangers énumérés dans le décret du 30 janvier 1937. Les marchandises qui n'étaient pas comprises dans la liste, tels que les œufs, les volailles, le gibier, les poissons, à l'exception des salmonidées autres que les truites, produits par un non agriculteur ou achetés par un commerçant producteur acquittaient la taxe lors de la vente.

La nomenclature a été modifiée d'abord par le décret-loi du 8 juillet 1937 qui a supprimé l'exemption des laines peignées ou cardées, blouses ou déchets de laine. Au contraire

les truites ont été affranchies de la taxe par la loi de finances du 31 décembre 1937.

Le décret du 31 janvier 1938 a supprimé l'exonération de catégories de produits entièrement affranchis de la taxe pour n'en retenir que certaines espèces bien définies. Les laines, légumes secs, fruits, plantes médicinales, jute brut... rentrent dans le droit commun.

Mais les déchets de laine destinés à être utilisés comme engrais, certains légumes secs tels que les fèves, les haricots... sont exonérés. Continuent également à bénéficier du régime antérieur certains fruits : bananes, noix, pommes et poires, ainsi que les plantes médicinales fraîches, ou simplement séchées, coupées ou pulvérisées.

Certaines exonérations nouvelles sont établies concernant les poissons d'eau douce, le lin, le chanvre, les plantes vivantes.

L'Administration a également modifié son point de vue à l'égard des produits non exonérés ; elle a décidé que les commerçants producteurs pouvaient ne pas prendre la position de producteur à condition de faire une déclaration à l'Administration. Ils reçoivent alors en franchise les produits agricoles achetés à l'agriculture et, taxe acquittée, les produits importés ou achetés à des producteurs ne relevant pas de la cédula des bénéfices agricoles. Si ces commerçants producteurs revendent les marchandises en l'état, ils n'acquittent aucune taxe.

A côté de ces exemptions d'ordre général, d'autres exonérations ont été prévues par des textes précis. Le principe est de maintenir, sans les modifier, les règles antérieures.

Pour ne pas augmenter le prix de certaines denrées de première nécessité, le législateur a maintenu l'exonération du pain, du seigle, du lait... auxquels la loi du 31 dé-

cembre 1936 a ajouté la crème de lait, le beurre, les fromages. Les tourteaux de maïs, flocons de céréales et aliments composés destinés à la nourriture du bétail et les produits chimiques pour l'agriculture bénéficient également de l'exonération, tant pour ne pas augmenter le coût de la vie que pour favoriser la culture et l'élevage.

Les exemptions motivées par l'impossibilité d'une répercussion de la taxe sur le consommateur et celles destinées à éviter les doubles impositions sont maintenues.

Les exemptions dues à des raisons d'intérêt général subsistent ; elles visent l'érection de monuments aux morts de la guerre, la vente des bulletins des œuvres philanthropiques, les cours d'enseignement, les restaurants à bon marché pour les étudiants, les constructions et réparations de bâtiments de mer, les fournitures de pêche maritime et les journaux.

Peu à peu s'est réalisée l'exonération complète des journaux.

Avant la réforme de 1936, la vente des numéros et des déchets d'imprimerie, le prix des abonnements étaient dispensés du paiement de la taxe ; il en était de même pour l'achat de papier-journal, les frais d'impression, si le périodique était vendu moins de 50 centimes. Les journaux devaient remplir les conditions posées par le décret du 13 juillet 1934 ; ils devaient porter le nom de l'imprimeur et celui du gérant, avoir rempli les formalités exigées par la loi de 1881, paraître au moins une fois par mois suivant un prix fixe. Si le prix dépassait 50 centimes, l'achat du papier-journal et les frais d'impression n'étaient affranchis de l'impôt que si le journal consacrait au moins un tiers de la surface à des articles d'intérêt général. Aucune déduction n'était prévue pour les livres.

La loi du 31 décembre 1936 avait fixé le prix-limite à 80 centimes ; elle avait précisé que, la publicité constituant une prestation de services, les recettes qui en proviendraient seraient frappées de la taxe de 2,2 %.

Le décret-loi du 25 août 1937 exonéra la vente et les travaux d'impression pour tous les journaux à condition que fussent remplies les dispositions du décret du 13 juillet 1934. Les matières premières : bois, pâte à papier... étaient affranchies de la taxe pour moitié quand le prix du journal n'excédait pas un franc. Enfin, était exonérée « la fraction de recettes réalisée par les entreprises d'édition de livres d'enseignement ou présentant un caractère littéraire, scientifique, artistique ou commercial dans la mesure où cette fraction de recettes représente le montant des droits d'auteur effectivement versés aux intéressés et sans la réserve que les manuscrits de ces ouvrages aient été écrits, soit originellement en langue française, soit par des auteurs de nationalité française ».

La loi de finances du 31 décembre 1937 a remplacé les dispositions du décret du 25 août par une exonération générale de tous les livres à concurrence de 50 % de leur valeur.

Enfin, le décret du 28 juin 1938 a supprimé le chiffre-limite de 1 fr. et abrogé le décret du 13 juillet 1934 de sorte que les journaux bénéficient d'une exonération totale.

La presse filmée soumise au régime des journaux de plus de 1 fr., jouit donc des mêmes prérogatives.

Quant aux agences de reportage photographique, elles acquittent la taxe de 2 % lorsqu'elles traitent des directeurs de journaux français ; si elles font affaire avec les journaux étrangers, elles bénéficient de la franchise accordée aux exportations.

CHAPITRE VI

Le commerce extérieur.

Exportations.

Les exportations sont maintenues hors du champ d'application de la taxe à la production parce que les opérations de vente, de courtage, et de commission qui n'aboutissent pas à une livraison en France sont exonérées, conformément au décret de 1934 : le domaine des deux taxes est le même et la loi précise que les exonérations édictées avant la réforme sont en principe maintenues.

Les commerçants, les artisans, les petits fabricants et les commissionnaires sont autorisés à prendre la position de producteurs, ils reçoivent les marchandises en suspension de taxe et les revendent à l'exportation, affranchies de tout impôt, à la différence de la taxe sur le chiffre d'affaires qui n'exonérerait de la contribution que la dernière vente ; toutes les transactions aboutissaient à une livraison hors de France sont exemptées aujourd'hui d'une manière intégrale.

Le contrôle doit être rigoureux, le dernier vendeur doit inscrire ses envois sur le registre à la partie « Ventes en suspension de taxe » par ordre de date avec indications contenant la nature, le nombre, la valeur et la destination des colis. Ces indications doivent être également portées sur le titre qui accompagne l'envoi et sur la déclaration en douane faite par la personne chargée de l'exportation.

La livraison en France d'articles de haute couture à des intermédiaires étrangers qui ont coutume de les emporter dans leurs bagages pour les présenter à l'étranger peut être exonérée comme des exportations normales. Mais les for-

malités sont nombreuses : Les opérations ne peuvent avoir lieu que pendant une certaine partie de l'année ; le vendeur doit ouvrir un compte spécial à la maison étrangère ; l'intermédiaire doit avoir une carte d'acheteur et présenter un registre spécial à la Douane ; les agents signent le registre et le retournent au vendeur français. Le règlement doit se faire par opération bancaire contrôlable. Le vendeur doit apposer son estampille sur le colis livré ; enfin, l'envoi à l'étranger doit avoir lieu dans les quinze jours qui suivent la conclusion de l'affaire.

L'Algérie est considérée comme faisant partie du territoire métropolitain ; aussi les envois à destination de l'Algérie sont-ils considérés comme des ventes effectuées à l'intérieur et passibles de la taxe de 8,7 %. Les envois à destination de Monaco ne sont pas non plus considérés comme des exportations.

Importations.

« La taxe unique de 8,7 % sera perçue, déclare l'article 3 de la loi du 31 décembre 1936, sur les importations faites à destination, soit d'un consommateur, soit d'un commerçant en vue de la revente en l'état, à moins que le commerçant ne prenne la position de producteur ».

Les taux différents appliqués par le décret du 27 décembre 1934 suivant qu'il s'agissait de produits finis, semi-ouvrés ou bruts sont donc supprimés, les produits bruts achetés aujourd'hui par un importateur bénéficient de la suspension de taxe dans les mêmes conditions que les produits d'origine française et ces marchandises livrées à la consommation paient la même taxe de 8,7 % qu'elles eussent acquittée au moment de leur entrée dans le domaine commercial si elles avaient été fabriquées en France.

En dehors des opérateurs que la loi range obligatoirement parmi les producteurs, peuvent prendre cette qualité les artisans, les petits fabricants et les commissionnaires qui achètent des produits étrangers pour les réexporter ou les livrer à des producteurs. Mais, lorsque l'achat est accompli, par un consommateur ou un commerçant non producteur, la taxe est acquittée par le déclarant en douane et englobe la valeur de la marchandise au moment où elle est présentée à la douane, les droits de douane, la taxe d'importation, et les taxes perçues en même temps que les droits de douane.

Si une société est la filiale ou la mère d'une société étrangère et si cette société française n'est pas productrice de plein droit, elle doit, aux termes de l'article 3 de la loi, prendre obligatoirement la position de producteur. Elle recevra les marchandises importées en suspension de taxe et l'impôt sera acquitté sur les ventes à l'intérieur ; si ces marchandises avaient payé le prix au moment du passage à la douane, la société-mère et la filiale auraient pu s'entendre pour fixer un prix de vente inférieur au prix de vente normal et frauder ainsi le fisc. Les dispositions sont les mêmes que celles qui régissent les ventes entre sociétés-mères et filiales à l'intérieur du pays.

La loi du 31 décembre 1936 n'a pas expressément imposé les importations fictives, comme l'article 10 du décret du 27 décembre 1934 ; mais, sauf disposition contraire de la loi ou incompatibilité il faut se référer aux règles qui régissaient la taxe sur le chiffre d'affaires (1).

Le législateur de la taxe sur le chiffre d'affaires avait prévu certaines exonérations. Elles ont été maintenues par la loi du 31 décembre 1936 avec des modifications.

(1) Pour les détails, se reporter à M. Lecerclé, *op. cit.*, p. 82 et suiv.

Tout d'abord l'Algérie faisant partie du territoire métropolitain, les expéditions faites d'Algérie en France ne sont pas considérées comme des importations. Les marchandises produites en Algérie supportent ainsi les mêmes droits que les produits indigènes et les objets achetés par l'Algérie à destination de la France y payent la taxe à l'importation, sauf livraison à un producteur.

Le régime de la soumission cautionnée est supprimé, puisque la suspension de droits à l'entrée et l'exonération des exportations sont assurées à l'importateur s'il prend la position de producteur.

Les importations de journaux, de produits agricoles, coloniaux ou étrangers y compris les tourteaux de maïs, flocons de céréales et aliments composés destinés à la nourriture du bétail sont exonérées ; les exemptions de produits étrangers sont les mêmes que les exemptions de produits indigènes. L'Administration a admis que les aliments dont se nourrit le bétail seraient également affranchis de la taxe, s'ils avaient été achetés pour la nourriture des animaux de basse-cour à l'exclusion des animaux domestiques.

Enfin, le décret du 24 mai 1938 exonère l'ensemble de matières et objets qui pourraient être commandés à l'étranger et qui deviendront la propriété de l'Etat français ; cette disposition vise principalement l'achat des avions construits en Amérique pour les besoins de la défense nationale.

CHAPITRE VII

Obligations imposées aux contribuables.

Le recouvrement de la taxe à la production est assuré par la Régie des Contributions indirectes, la Régie des Douanes pour le commerce extérieur, la Régie de l'Enregistrement en ce qui concerne les professions qui se rapportent au commerce de l'argent ou des valeurs. Les mêmes Administrations avaient d'ailleurs pris en charge le recouvrement de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Nous retrouvons partiellement les règles anciennes en ce qui concerne la déclaration d'existence, la tenue d'une comptabilité, le paiement de l'impôt et le contrôle des agents du fisc. Nous distinguerons le régime des producteurs et celui des opérateurs assujettis à la taxe de 2,2 %, puis nous étudierons les obligations spéciales aux grossistes fabricants qui ont voulu bénéficier des dispositions du 24 mai 1938.

Régime des Producteurs.

Tout producteur doit faire, dans les 15 jours du commencement de ses opérations, une déclaration d'existence au bureau des recettes des Contributions indirectes dont il dépend.

Il y indique le régime de 8,7 % ou de 2,2 % auquel il doit être soumis.

La déclaration porte le nom, l'adresse, l'emplacement de ses établissements de production et de vente ainsi que la nature de ses productions. Si la société est une filiale ou une société-mère, mention doit en être faite.

Le déclarant doit déposer une déclaration supplémentaire pour chaque succursale à la recette ruraliste dont elle dépend.

Un relevé des stocks doit être fourni à l'appui de la déclaration, contenant les indications relatives à la nature des produits, leur qualité, leur valeur d'achat ou d'importation. Les producteurs qui exerçaient leur profession au premier janvier 1937 devaient déposer le relevé avant le 28 février, mais les délais avaient été prolongés.

Tout producteur qui cesse ses opérations doit en faire une déclaration à la recette des contributions indirectes. S'il n'est plus assujéti à la taxe de 8,7 %, il doit acquitter cette taxe sur la valeur des stocks augmentée de la taxe. Cette règle a été définitivement ratifiée par le décret du 27 juin 1938, au sujet du régime transitoire applicable aux grossistes fabricants ; pour eux, la taxe est acquittée « au fur et à mesure des ventes jusqu'à ce que ces ventes atteignent la valeur des stocks ».

Au contraire, les contribuables qui revendiquent la qualité de producteurs, bénéficient d'une ristourne par imputation sur leurs paiements futurs.

Le régime de la carte de commerce est maintenu pour les producteurs et les commerçants qui n'ont pas d'établissement fixe.

Tout producteur est astreint, si son chiffre d'affaires dépasse 50.000 fr., à la tenue des livres prescrits par le Code de Commerce : livre-journal, copie de lettres, livre des inventaires ainsi qu'à la conservation de tous les documents annexes. S'il n'a pas une comptabilité qui fasse ressortir nettement le montant de ses ventes imposables et qui permette de justifier « l'emploi ou la destination » de tous les

produits reçus, il est astreint à la tenue d'un registre spécial divisé en deux parties.

Dans la première, le redevable inscrit « au jour le jour, le montant de chacune de ses opérations soumises à la taxe unique ; toutefois les ventes au comptant inférieures à 300 fr. peuvent être inscrites globalement à la fin de chaque journée.

« En ce qui concerne les ventes donnant lieu à réfaction ou à déduction, le livre spécial devra indiquer le montant total de la vente, le montant de la déduction ou de la réfaction, le montant de la vente pour l'application de la taxe.

« Dans la seconde partie », poursuit l'article 20 du décret du 27 janvier 1937, il devra inscrire « au jour le jour le montant de chacune de ses ventes en suspension de la taxe unique comme ayant été faites à un autre producteur ou en vue de l'exportation ».

« Chaque inscription de vente ayant donné lieu à la délivrance d'une facture ou d'un bulletin de livraison devra indiquer et le domicile de l'acheteur ainsi que le montant de la vente ».

Comment s'acquiert cette suspension de taxe pour les ventes faites à un producteur ou en vue de l'exportation ?

Le législateur a d'abord opté pour un système d'attestations analogue à celui qui existait déjà pour les taxes uniques à la production ; puis, par le décret du 8 février 1938, pris en application de la loi de finances du 31 décembre 1937, il a remplacé le régime par celui du registre des producteurs qui sera mis en application dès que la confection du registre sera terminée.

Sous l'empire de la loi du 31 décembre 1936 deux conditions sont nécessaires pour obtenir la suspension de taxe ; il faut d'abord que le producteur acheteur se fasse ouvrir un compte par son fournisseur ; ce compte existe d'ailleurs

dès que les industriels sont en relations d'affaires habituelles ; s'il n'y en avait pas, il suffirait semble-t-il que la comptabilité du producteur vendeur permette d'établir d'une façon certaine le nom du destinataire, le montant et la nature de la vente.

Le producteur doit en outre remettre à son fournisseur, une attestation dans laquelle il indique ses nom, prénoms, profession, adresse et certifie :

— Qu'il est assujetti à la taxe de 8,7 % ;

— Que ses achats en suspension de taxe sont pris en charge par lui. Préalablement à leur envoi, les attestations doivent être soumises au visa des Contributions indirectes en double exemplaire dont l'un est conservé par le fisc.

Les producteurs qui s'approvisionnent auprès d'un très grand nombre de fournisseurs peuvent suppléer aux attestations par deux papillons : l'un collé sur la facture (A), l'autre sur la lettre de commande (B).

Papillon A. — Marchandises livrées aux magasins X...

En suspension de taxe unique

Papillon B. — Les magasins X... s'engagent à prendre en charge dans leurs comptes le paiement de la taxe unique sur les marchandises faisant l'objet du présent bon de commande.

Le second exemplaire des attestations peut être remplacé par un état présentant la liste des fournisseurs.

Pour les ventes faites en suspension de taxe, la facture doit porter la mention :

« Livraisons faites en suspension de la taxe de 8,7 % ».

S'il s'agit d'importations à destination d'un producteur, celui-ci doit déposer à chacun des bureaux de douane par lesquels il effectue ses opérations, une demande générale d'exonération visée par les services des Contributions indi-

rectes. Il établit une attestation portant les mêmes mentions que celles envoyées aux fournisseurs ; l'un des exemplaires est annexé à la déclaration ; l'autre sur lequel la Régie des Douanes indique l'espèce des marchandises importées, leur quantité et leur valeur, est adressé par elle au Directeur des Contributions indirectes du département dans lequel est situé l'établissement du producteur.

Les producteurs ne doivent adresser des attestations à leurs fournisseurs ou au bureau des Douanes que pour les achats de produits destinés à la revente soit en l'état (1), soit après transformation ou à la consommation par le premier usage au cours de la fabrication. Si l'acheteur acquiert en suspension de taxe, des marchandises qu'il ne peut recevoir que taxe acquittée, il doit 8,7 % sur la valeur de ces marchandises augmentés de la taxe.

L'attestation non revêtue du visa des Contributions indirectes est nulle. Si l'attestation n'est pas envoyée, le fournisseur doit payer la taxe, même si les produits sont inutilisables en l'état et quelle que soit l'importance de l'établissement de son client.

Dans le but de décharger le service des Contributions indirectes de l'examen d'innombrables attestations, la loi de finances du 31 décembre 1937 a posé les principes d'une réforme réalisée par le décret du 8 février 1938.

Toute personne assujettie à la taxe de 8,7 % doit souscrire à une déclaration en vue de son immatriculation à un registre de producteurs. Cette déclaration a dû être faite avant le 15 mars 1938 ; pour les producteurs qui s'installent

(1) Quand nous parlons de suspension de taxe pour les produits revendus en l'état, nous supposons que le fabricant n'a pas demandé à séparer ses fonctions de production et de commerce ; s'il avait procédé à cette demande, il recevrait les marchandises destinées à être revendues en l'état, taxe acquittée et le régime des attestations ne lui serait plus applicable.

en cours d'année, elle doit être exécutée avant le début des opérations. De même une déclaration de cessation doit être souscrite dans la quinzaine qui suit la cessation. Toutes ces déclarations sont reçues à la recette ruraliste et enregistrées sur un registre spécial comportant une souche et deux ampliations numérotées.

L'une des ampliations sera soumise au déclarant moyennant un versement de 10 fr. pour droit d'immatriculation. L'autre sera transmise au directeur départemental des Contributions indirectes pour servir à la constitution et à la mise à jour du répertoire des producteurs indiquant par lettre alphabétique les nom, adresse et profession des personnes soumises à la taxe de 8,7 %.

La signature de la souche comporte pour le redevable l'obligation de prendre en charge les marchandises reçues en suspension de taxe. Un numéro d'ordre sera ultérieurement affecté à chaque déclarant et transmis à l'intéressé; ce numéro avec le nom du département correspondant devra être reproduit sur toutes les factures.

Un répertoire général, établi par département et par lettre alphabétique sera constitué à l'aide des répertoires départementaux.

A partir de la mise en vigueur du nouveau régime, les producteurs ne pourront livrer les produits en suspension de taxe qu'à des fabricants inscrits au répertoire. Il faut naturellement qu'il s'agisse de produits destinés soit à la revente en l'état, soit après transformation ou de produits consommés par le premier usage au cours de la fabrication.

En ce qui concerne l'importation, il faudra apposer sur la déclaration d'importation, une mention indiquant le numéro d'ordre du destinataire au répertoire des producteurs

et le département correspondant, et remettre à la douane un avis d'importation en suspension de taxe qui sera transmis au directeur des Contributions indirectes du département intéressé.

Le régime est applicable aux fabricants de conserves alimentaires.

En cas d'inobservation des formalités prescrites, le vendeur et l'acheteur sont solidairement responsables du paiement de la taxe et des pénalités encourues.

Le paiement se fait au moment du dépôt du relevé mensuel ; ce relevé établi d'après la comptabilité ou le livre spécial doit être remis à la recette buraliste avant le 25 de chaque mois ; il indique le montant brut des ventes imposables ; le taux et le montant de la taxe ; le cas échéant, le montant des déductions ou réfections.

Sont dispensés du dépôt du relevé mensuel les redevables astreints, sur leur demande, au régime des acomptes provisionnels qui continue à fonctionner suivant les règles posées par le décret du 27 décembre 1934.

Le redevable peut se libérer en numéraire, par chèque postal, virement au compte de chèques postaux, mandat ; le chèque barré avec inscription entre les deux traits des mots « Banque de France », sans mention du nom de l'agent est admis ainsi que les traites et obligations cautionnées ; le paiement par obligations cautionnées qui n'était pas toujours possible sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires a été généralisé par la loi du 31 décembre 1936 ; il faut que la somme à payer soit de 300 fr. au moins. Les obligations sont à quatre mois d'échéance, l'intérêt est de 4,5 %, une remise doit être consentie au receveur principal qui prend le paiement sous sa responsabilité.

Régime des redevables de la taxe de 2,2 %.

Les redevables soumis au régime de la taxe de 2,2 % ont également à faire une déclaration d'existence dans les 15 jours du début de leurs opérations : les cessions ou cessations doivent de même être signalées. La déclaration porte leurs nom, prénoms, domicile ; elle indique la nature des opérations, l'emplacement de l'établissement et des succursales. Les assujettis doivent, à défaut de comptabilité régulière tenir au jour le jour le registre spécial ; pour les ventes d'objets anciens d'un montant supérieur à 500 fr., le nom et l'adresse du commerçant acheteur sont obligatoirement portés sur la facture. Les opérations au comptant pour un montant inférieur à 300 fr. peuvent être inscrites globalement en fin de journée.

Ceux qui ne sont pas soumis au régime de la taxe de 8,7 % ne peuvent recevoir leurs marchandises en suspension de taxe ; le système des attestations ou du régime de producteurs ne les intéresse pas.

Ils sont soumis soit au dépôt du relevé mensuel, soit au régime des acomptes provisionnels, s'ils en font la demande.

Contrôle.

Pour vérifier l'exactitude des attestations et relevés mensuels, les agents ont un droit de communication général sur les livres du redevable, tel qu'il avait été défini par les lois du 25 juin et du 31 juillet 1920.

Ils peuvent en outre se livrer à des investigations dans les locaux professionnels. Il suffit de lire l'article 7 du décret du 27 juin 1938 qui reproduit les termes du décret du 27 janvier 1937.

« Sur autorisation ou en présence d'un de leurs agents ayant au moins le grade de contrôleur principal, les employés des contributions indirectes pourront effectuer toutes vérifications et reconnaissances nécessaires à l'assiette et au contrôle de l'impôt chez les producteurs soumis à la taxe unique, ainsi que chez les tiers travaillant pour le compte des dits producteurs, dans les locaux affectés soit à la fabrication ou à la production, soit au logement ou à la transformation des marchandises, qu'il s'agisse de marchandises extraites ou fabriquées par les dits producteurs ou de marchandises reçues par eux, grevées de la taxe en vue de la vente en l'état.

« En ce qui concerne les établissements dans lesquels ces vérifications et reconnaissances ne peuvent être pratiquement effectuées qu'à l'occasion d'une suspension des opérations de fabrication, les producteurs sont tenus de signaler au moins quinze jours à l'avance, au receveur des contributions indirectes dont ils relèvent la date de chacun de leurs inventaires ». Les conséquences de ce texte établissant l'exercice des locaux professionnels seront examinées avec les répercussions financières de la taxe.

Régime particulier des producteurs-commerçants.

Le décret du 27 juin 1938 commenté par la lettre autographiée n° 2.542 du 6 juillet 1938 impose trois obligations aux producteurs qui veulent recevoir, taxe acquittée, les produits qu'ils revendent en l'état et qui sont de même nature que leurs produits fabriqués.

Tout d'abord il faut tenir une comptabilité distincte pour les produits revendus en l'état et les produits fabriqués ; cette prescription n'entraîne aucune obligation nouvelle pour la plupart des établissements importants.

Si le décret exige que les produits revendus en l'état, soient emmagasinés dans « un local complètement séparé » cette mesure ne doit pas être appliquée strictement ; une séparation telle que celle opérée par la voie publique n'est pas nécessaire.

« Dans les petites entreprises on pourra se contenter de rayonnages, casiers ou armoires distinctes, pourvu que la discrimination entre les produits d'achat et les produits fabriqués soit facile à établir.

« Toute condition de séparation pourra même être abandonnée lorsqu'il s'agira d'assujettis achetant des produits qui, tout en appartenant à la même catégorie que ceux qu'ils fabriquent s'en différencient cependant nettement. Par exemple, un fabricant de chaussettes de laine pourra entreposer sans formalités dans son atelier des chaussettes de fil ou de coton ou encore d'autres articles de laine (chandails, maillots...) qu'il n'est manifestement pas en état de fabriquer avec les matières premières dont il dispose ».

L'obligation la plus rigoureuse est constituée par la tenue d'une comptabilité matières que le décret semblait exiger de tous les producteurs et qui a été appliquée seulement aux producteurs commerçants, revendant en l'état une partie des produits reçus.

Pour des marchandises reçues en suspension de taxe, l'Administration donne, à titre indicatif, un modèle comprenant 27 colonnes :

Colonne 1 à 4

Quantité : valeur unitaire ; valeur totale ; et référence à la comptabilité générale.

Colonne 5 à 8

Sorties, opérations taxables (mêmes intitulés).

Colonne 9 à 12

Sortie : Livraison à lui-même pour la fabrication de produits taxables (mêmes intitulés).

Colonne 13 à 16

Sortie : opérations non taxables ; livraisons à d'autres producteurs (mêmes intitulés).

Colonne 17 à 20

Sortie : Opérations non taxables ; exportations (mêmes intitulés).

Colonne 21 à 23

Total des sorties : valeur unitaire et valeur totale.

Colonne 24 à 27

Stocks à l'inventaire. Quantités : valeur unitaire ; valeur totale et référence au livre d'inventaires.

Quant aux produits fabriqués « il sera tenu des simples comptes aux livraisons des diverses destinations ».

L'Administration a promis, comme pour la fixation des prix de gros en ce qui concerne l'assiette de la taxe, d'étudier « d'accord avec les Groupements professionnels intéressés, toute suggestion tendant à assouplir le système des comptes préconisé, dans la mesure où les intérêts du Trésor ne seront pas lésés ».

Par l'intermédiaire des chambres syndicales et Fédérations, les redevables devront entrer en relation avec la Direction générale, comme les entrepreneurs appartenant à la « Fédération nationale du Bâtiment et des Travaux Publics » l'ont fait en janvier 1938 pour obtenir les dégrèvements ou la simplification des formalités.

D'ailleurs si une comptabilité-matière suffisante existait déjà, aucun document nouveau ne sera exigé. De même s'il y a un rapport fixe entre le poids ou la valeur des produits reçus en suspension de taxe et les éléments correspondants des objets finis, on a ainsi un coefficient dont l'application permettra un contrôle assez strict pour dispenser de la confection d'une comptabilité-matière.

Cette comptabilité-matière tient lieu du registre d'entrées et de sorties qui existe pour les produits soumis à un droit indirect.

*
* *

Sur le refus de communication des livres que les industriels et commerçants sont tenus de présenter ou pour toute infraction aux dispositions édictées par la loi du 31 décembre 1936 et les textes subséquents, les agents dressent un procès-verbal qui entraîne des sanctions de même nature que celles auxquelles donnaient lieu les fraudes, les erreurs et les retards sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Les règles de procédure demeurent les mêmes.

TROISIÈME PARTIE

Les Conséquences et les résultats de la Réforme.

La taxe à la production frappe la marchandise au moment où elle est livrée par le dernier producteur, directement ou indirectement, à la consommation ; les transactions purement commerciales échappent en principe à l'impôt ; le désir d'exonérer le commerce, surtout le commerce de détail, et de le libérer des investigations du fisc est un des facteurs qui ont le plus contribué à hâter la réforme.

Le nouvel impôt se caractérise aussi par un prélèvement unique effectué à un seul stade de la fabrication ; le produit supporte une charge égale, qu'il soit vendu par une maison importante, qui réalise plusieurs transformations elle-même, ou qu'il parvienne au détaillant après de nombreux changements de main ; c'est une différence avec ce qui se passait sous l'ancien système, favorable aux industries concentrées et intégrées.

Ainsi, pensaient les auteurs de la réforme, un progrès très net est obtenu au point de vue social ; mais aucun changement n'est apporté ni du point de vue financier, ni du point de vue économique, d'autant plus que le champ d'application des deux taxes est le même et que le taux du prélèvement unique est fixé de manière à ce que le rendement dans son ensemble soit au plus équivalent.

Aussi, après avoir étudié la réforme dans ses conséquences politiques et sociales, il faudra examiner les résultats finan-

ciers de la loi du 31 décembre 1936, au point de vue du rendement, de l'organisation du contrôle et des superpositions de taxe, ainsi que ses répercussions économiques sur les prix et le commerce extérieur.

Toutes les conséquences de la taxe à la production ne sont d'ailleurs pas faciles à dégager ; la réforme est récente, des modifications importantes y sont continuellement apportées, l'économie nationale évolue avec rapidité. Néanmoins on peut déjà déceler les avantages et les inconvénients principaux du nouveau système fiscal et cette étude se terminera par les propositions qui ont été formulées soit pour perfectionner, soit pour refondre la taxe à la production.

SECTION I

Examen de la taxe au point de vue politique et social

Les préoccupations politiques et sociales du législateur sont manifestes ; le principe même d'une taxe à la production et d'une taxe unique a pour conséquence l'immunité fiscale du commerce et la disparition de la « rente » dont bénéficiaient les établissements où l'intégration avait été pleinement réalisée ; en outre la taxe n'atteint qu'à un taux réduit les producteurs dont le chiffre d'affaires n'excède pas 300.000 fr. ; le contrôle de la fabrication est peut-être le prélude d'une ingérence de plus en plus profonde de l'Etat dans l'industrie privée.

Pendant tous les commerçants ne sont pas affranchis des inquisitions fiscales. S'ils ne sont plus soumis au paiement de l'impôt, l'Administration conserve le droit d'examiner leur comptabilité pour deux motifs principaux ; en vertu de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, les agents du fisc ont un droit de communication général sur tous les documents que détiennent les commerçants dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50.000 fr., sans avoir à préciser les raisons de leurs investigations ; quand ils ont lieu de suspecter la sincérité des déclarations d'un producteur, ils peuvent vérifier si le prix de vente marqué sur les livres du redevable correspond au prix d'achat inscrit par le commerçant ; l'examen des factures et des lettres-missives reçues par les commerçants permet de déceler certaines omissions, volontaires ou non, sur le relevé mensuel fourni par le fabricant.

Même si l'Administration n'a pas besoin de recourir à ces vérifications, les commerçants demeurent assujettis à

la visite des agents du fisc pour l'établissement de leur bénéfice. Sans doute la déclaration est-elle annuelle et non plus mensuelle ; le forfait appliqué aux détaillants dont le chiffre d'affaires est inférieur à 50.000 fr. dispense ces petits commerçants de nombreuses formalités ; les recherches des agents de contributions indirectes sont plus vexatoires peut-être que celles effectuées par les fonctionnaires des Contributions directes ; il n'en reste pas moins vrai que les commerçants ne sont pas affranchis de tout contact avec le fisc.

On peut même se demander si le maintien du forfait de la taxe sur le chiffre d'affaires, au besoin amélioré, leur eût apporté plus de gêne que le régime actuel.

Si beaucoup de commerçants n'ont de relations qu'avec des consommateurs ou des opérateurs qui revendent en l'état, certains livrent leurs marchandises soit à des producteurs, soit en vue de l'exportation.

Ces commerçants ont le droit de prendre la position de producteurs ; ils reçoivent leurs produits et les revendent en suspension de taxe, mais ils sont assujettis à toutes les obligations qui leur incombaient sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires et en outre au droit de surveillance de leurs magasins prévu par les décrets du 27 janvier 1937 et du 27 juin 1938.

Ils ne sont d'ailleurs pas obligés de prendre la position de producteurs ; les marchandises leur parviennent alors taxe de 8,7 % acquittée et seront frappées une deuxième fois, par la taxe lorsqu'elles seront revendues par le fabricant-acheteur ; ou bien elles seront exportées et leur prix augmenté de l'impôt, ne leur permettra pas de soutenir la concurrence avec les autres exportateurs.

Ainsi, les représentants de commerce, les courtiers...

deviennent souvent des producteurs au point de vue fiscal ; la faculté est maintenant une obligation pour les commissionnaires. Lorsque de simples chiffonniers achètent des débris qui n'ont pas supporté l'impôt, ils doivent recevoir ces matières, taxe de 8,7 % acquittée, s'ils ne peuvent prendre la position de producteurs et ils paieront une deuxième fois la taxe sur leur prix de vente.

Il est une troisième catégorie de commerçants constituée par ceux qui, outre leurs opérations de commerce, sont accessoirement producteurs ; ils possèdent une fabrique ou donnent aux objets leur présentation commerciale, ou vendent certaines de leurs marchandises sous leur marque. Dès que ces opérations atteignent un montant de 300.000 fr., ils étaient obligés, par la loi du 31 décembre 1936, à prendre la position de producteurs pour le tout. Aujourd'hui, il leur est permis de séparer leurs affaires de vente et de fabrication, mais des précautions nombreuses sont prises ; si les produits vendus sont de la même nature que les produits transformés par eux, les locaux de vente et de fabrication doivent être complètement séparés, les comptabilités distinctes et une comptabilité matières doivent exister, et le décret du 27 juin rappelle à leur sujet les droits de surveillance des agents des Régies sur les locaux professionnels. Sans doute ces mesures sont-elles indispensables pour éviter la fraude ; l'Administration a interprété d'une manière libérale les prescriptions concernant la séparation des locaux ; il suffit qu'elle puisse distinguer les produits transformés et ceux revendus en l'état ; parfois, leur classement dans des rayons différents est considéré comme opérant la séparation nécessaire. Mais dans certaines circonscriptions, les agents se montrent plus sévères ; de toutes manières le contrôle se resserre pour les grossistes-fabricants.

Finalement, la réforme a exonéré beaucoup moins de commerçants qu'on ne le croyait ; les principaux bénéficiaires sont les épiciers de village. Si l'on ne fait pas intervenir de considérations électorales, c'est un intérêt assez mince.

Si la réforme n'a pas assuré définitivement l'immunité fiscale de l'ensemble du commerce, il semble que la « prime à la concentration et à l'intégration » doive disparaître.

Sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires, une grande fabrique extrayant du sol ses matières premières, payait une fois la taxe de 2 % si elle les transformait et vendait elle-même au détail les objets fabriqués, et ce prélèvement était le seul que les dits objets eussent à supporter. Mais le détaillant ne pouvait s'adresser directement à la grande fabrique, il devait passer par l'intermédiaire des grossistes et semi-grossistes et à chaque transaction, l'impôt de 2 % était perçu, le petit commerçant était nettement défavorisé par rapport aux grandes entreprises.

Du fait de la création d'une taxe unique, cette inégalité de traitement disparaît automatiquement.

Certains auteurs cependant soutiennent que la concentration et l'intégration sont des conditions nécessaires pour assurer à un pays un grand essor industriel.

Il est permis de croire que la création d'agglomérations échafaudées autour d'usines colossales où les produits suivent tout le cycle industriel constituent un grave danger au point de vue social ; la petite bourgeoisie, les boutiquiers, les modestes détaillants assurent aux yeux de beaucoup d'hommes politiques l'équilibre économique et social d'un pays.

L'intégration et la concentration ne conviennent pas d'ailleurs à toutes les branches de l'activité ; les industries de

luxe notamment, prospères en France pouvaient difficilement s'accommoder d'une taxe sur le chiffre d'affaires.

D'autres dispositions du législateur se justifient moins aisément, les fabricants dont le chiffre d'affaires ne dépassant pas 300.000 fr. ne paient que la taxe de 2,2 % sur leurs ventes, mais ils reçoivent leurs matières premières, taxe de 8,7 % acquittée. Les auteurs de la réforme ont cru que la somme de ces impositions serait moins lourde qu'une taxe de 8,7 % sur la vente des objets fabriqués : « Normalement ces petits producteurs achèteront leurs matières premières taxe de 8,7 % acquittée, et payeront 2,2 % sur le montant de leurs ventes ; ce n'est qu'en apparence et dans la forme qu'il y aura à leur égard double imposition car le montant de la taxe de 8,7 % ici considérée est incorporée pour eux dans le prix de leurs achats de matières premières, mais sur la vente de leurs produits fixés, livrés à un prix plus élevé, ils n'acquitteront que 2,2 % ; il serait facile d'établir qu'en général la somme des taxes qu'ils acquitteront ainsi, indirectement ou directement, comme acheteurs ou comme vendeurs, sera inférieure au montant de la taxe de 8,7 %, perçue une seule fois sur la vente de leurs produits fixés » (1).

Ces conclusions se trouvent-elles vérifiées ? Il semble qu'il faille distinguer suivant la plus-value donnée au produit par la transformation.

Si un opérateur achète 100.000 fr. de produits et les revende, taxe comprise 120.000 fr., il acquitte 10.440 fr. au titre de la taxe à la production. S'il est un petit fabricant il reçoit ses produits pour la somme de 108.700 fr. et, avec le même bénéfice brut de 20 %, il les revend 128.840 fr. sur lesquels il acquitte 2.834 fr. montant de la taxe de 2,2 %.

Dans le second cas, il livre ainsi ses marchandises à un

(1) Rapport annexé au décret du 27 janvier 1937.

prix plus élevé, et les produits supportent une charge de 11.534 fr. soit 1.094 fr. de plus que dans le premier cas.

Mais, si la main-d'œuvre, les frais généraux et le bénéfice du fabricant forment une somme telle que le prix de vente soit de 50 % supérieur au prix d'achat des matières premières, la conclusion est différente.

Le fabricant, producteur fiscal, achetant 100.000 fr. de marchandises et les revendant 150.000 fr. taxe comprise, verse au fisc 15.560 fr.

Petit fabricant, il reçoit les mêmes marchandises pour la somme de 108.700 fr., les revend, taxe comprise 163.050 fr., l'impôt de 2,2 % se chiffre à 3.587 fr. et le fisc reçoit seulement 12.287 fr.

Si ces fabricants vendent à des producteurs ou en vue de l'exportation, la loi leur permet de prendre la position de producteur, pour bénéficier des avantages de la suspension de taxe.

Ainsi le régime des petits fabricants constitue un avantage plus apparent que réel ; très souvent la somme versée au fisc sera supérieure à celle que le producteur fiscal aurait dû déboursier ; le cumul des taxes a pour effet d'élever dans tous les cas les prix de vente. S'ils prennent la position de producteurs, les petits fabricants sont assujettis aux formalités des attestations et aux investigations des agents du fisc que la loi voulait leur éviter ; s'ils n'usent pas de cette faculté, ils recevront leurs matières premières taxe acquittée, paieront 2,2 % sur le montant des objets fabriqués qui seront encore frappés de la taxe de 8,7 % quand ils seront revendus par les producteurs-acquéreurs ; ces industriels préféreront alors s'adresser à d'autres fournisseurs qui puissent leur livrer en suspension de taxe ; les petits fabricants perdent ainsi une clientèle intéressante.

Le problème est d'ailleurs le même pour les commerçants qui vendent à des producteurs ou en vue de l'exportation.

Le régime des petits fabricants ne constitue pour eux souvent qu'une faveur illusoire, comme le forfait de la taxe sur le chiffre d'affaires, auquel il s'apparente.

Si les vendeurs de choses subissent des taxes nouvelles, pour tous les autres opérateurs assujettis jadis à la taxe sur le chiffre d'affaires ; prestataires de services, entrepreneurs, marchands de biens... le régime ancien a été maintenu avec cette différence que leurs matières premières leur parviennent, taxe de 8,7 % acquittée, et cette imposition est souvent plus forte que la cascade de prélèvements de 2 % appliquée à ces matières qui leur sont livrées parfois à l'état brut, avant d'avoir suivi de nombreux changements de main.

Des dispositions ont dû être prises en faveur des entrepreneurs soit pour opérer un dégrèvement partiel, soit pour permettre de demander la révision des contrats pour imprévision.

Si la loi nouvelle libère des industriels et des commerçants des investigations du fisc, en contre-partie le contrôle est renforcé à l'égard des producteurs ; des auteurs ont conclu que la loi nouvelle aboutirait à un système d'économie dirigée et que l'Etat ne se contenterait pas d'investigations à un point de vue purement fiscal. Sans prendre part à une controverse politique, on est obligé de reconnaître que la loi s'inspire peu de la structure économique et sociale ; dans un pays de moyenne et de petite industrie comme la France, le contrôle du fisc est vexatoire, difficile ; le système se justifierait mieux dans des régions où la concentration industrielle est très poussée et a fait disparaître les entreprises peu importantes, le contrôle se restreindrait à quel-

ques établissements et la surveillance du fisc, moins apparente, rendrait la fraude extrêmement périlleuse. Le nouveau régime oblige souvent des commerçants à retrancher de leur activité certains agissements considérés par le législateur comme des actes de production... Le commerce et l'industrie doivent s'adapter à la loi nouvelle.

L'impôt qui fut d'abord une « aide » temporaire, puis permanente au souverain, ensuite une obligation morale, « duty », avant d'être une prescription assortie de sanctions pénales, devient ainsi l'instrument de la réforme de la structure économique et sociale... « La loi procède d'une conception hardie, quasi-révolutionnaire : peu importe si, par l'obligation qu'elle impose aux redevables de s'encadrer dans des conditions d'assiette fixées par elle, elle est génératrice d'un ordre nouveau, d'une discipline plus bienfaisante dans l'industrie et le commerce, d'un rendement lié au développement des richesses » (1).

Il est certain que la loi a opéré un bouleversement dans l'économie du pays ; a-t-il eu d'heureux résultats ?

(1) J. Patouillet « Taxes à la production », *op. cit.* Préface.

SECTION II

Répercussions financières de la taxe

La loi du 31 décembre 1936 a voulu conserver à la taxe à la production les avantages de la taxe sur le chiffre d'affaires au point de vue financier : de fait elle a institué une taxe « ad valorem » d'un recouvrement mensuel et d'un rendement élevé.

Il était d'ailleurs indispensable à l'époque où fût créée la taxe à la production de maintenir ces trois caractères de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Le gouvernement au pouvoir en décembre 1936 avait, en effet, substitué à la recherche de l'équilibre budgétaire celle de l'équilibre économique en augmentant le pouvoir d'achat des masses par un relèvement du taux des salaires et des traitements. Il en était résulté une hausse générale des prix, considérablement accrue par la dévaluation monétaire de septembre 1936 qui devait d'ailleurs être suivie en juin 1937 par l'abandon de l'étalon-or. L'indice non pondéré des prix de gros était en juillet 1936 de 388 par rapport à 1913 ; à la même époque l'année suivante, il atteignait 579. Si l'on se réfère à l'indice pondéré, il passait de 391 à 582. Les prix de détail ont augmenté presque aussi rapidement ; l'indice était de 461 en juillet 1936 pour se fixer provisoirement aux environs de 600 en juillet 1937. Au lieu de créer une taxe spécifique dont il eût fallu relever constamment le taux, il était prudent d'organiser un système fiscal qui se modelât exactement sur les prix et suivit automatiquement leur élévation.

Le recouvrement mensuel présentait aussi de sérieux avan-

tages ; le gouvernement opérait de larges emprunts pour développer l'outillage et l'armement nationaux. Il était difficile d'émettre en outre une grande quantité de Bons du Trésor ; sans doute les emprunts à long terme sont-ils conclus sur le marché financier et les bons du Trésor placés sur le marché monétaire ; mais les cloisons entre les deux compartiments ne sont pas étanches. Le crédit de l'Etat était affaibli du fait de l'agitation sociale et de la dévaluation. Il était nécessaire de se procurer immédiatement des ressources pour faire face aux dépenses urgentes avant la rentrée des impôts directs ; le recouvrement mensuel d'un impôt important assurait à la Trésorerie une aisance, relative il est vrai, à cause de la période d'adaptation toujours délicate ; les auteurs de la réforme insistaient d'ailleurs pour la mise en application dès le 1^{er} janvier 1937.

Mais un rendement sensiblement équivalent était escompté, après une courte période transitoire ; l'impôt général à la consommation avait rapporté au Trésor plus de 8 milliards en 1935 ; les prévisions pour l'année 1938 sont de 8,7 milliards pour la taxe à la production et plus de 1 milliard pour les taxes indirectes spéciales. Ces chiffres indiquent des ressources brutes ; le législateur escomptait non seulement un fort rendement, mais aussi une réduction des frais de perception due à la diminution du nombre des assujettis et à la difficulté des fraudes ; cependant du fait de l'« aménagement fiscal » le poids de la taxe devait être plus aisé à supporter.

Remarquons d'ailleurs que la taxe sur le chiffre d'affaires aurait dû rapporter au Trésor, en tenant compte de la hausse des prix, plus de 11 milliards en 1938 ; le fait d'établir des prévisions pour un montant inférieur à 10 milliards, prouve que le législateur escomptait un dégrèvement

réel pour les assujettis au moins pendant les premières années de la mise en application.

Les réalités ne semblent pas avoir été jusqu'ici en harmonie parfaite avec les espérances du législateur au point de vue du rendement.

Rendement effectif Prévisions

	—	—
Avril 1937	402	632
Mai	480	627
Juin	541	592
Juillet	591	731
Août	610	678
Septembre	698	620
Octobre	646	686
Novembre	805	720
Décembre	824	670
Janvier 1938	843	803
Février	872	817
Mars	727	823
Avril	790	828
Mai	855	836
Juin	835	870
Juillet	976	908

Le rendement de l'impôt a été souvent inférieur aux prévisions ; la moins-value la plus importante a été atteinte en avril 1937 avec 230 millions. Sans doute les prévisions étaient-elles optimistes ; mais il faut se rendre compte qu'elles n'ont pas été rectifiées dans la suite lorsque le taux d'imposition a été relevé de 6 % à 8 % en juillet 1937 ; de 8 % à 8,7 % et de 2 à 2,2 % en mai 1938, en conséquence de l'augmentation générale de 8 % du taux des impôts :

les chiffres publiés tiennent seulement compte des modifications économiques. Le rapport qui précède le décret-loi du 8 juillet 1937 déclare timidement que le prélèvement de 6 % semble avoir apporté « plutôt » un dégrèvement pour certaines industries et il ajoutait que « la nouvelle taxe de 8 % paraissait devoir n'apporter au commerce qu'une surcharge peu sensible et ne représentait pour la consommation qu'une majoration infime des prix de détail ».

Le rendement de la taxe à la production dépend non seulement du mouvement des prix mais du volume des transactions. La production au cours des années 1936 et 1937 n'a pas énormément varié, comme le prouve le « Bulletin de la Statistique Générale de la France ».

Base 100 en 1928.

Année 1936	1937	1938
—	—	(7 premiers mois)
Productions industrielles		—
Métallurgie	69	84
Mécanique	78	88
Textiles	85	86
Enstractives	85	89
Bâtiment	69	64
Papier	178	186
Nombre de ventes d'auto-		
mobiles	15.848	15.417
		19.000

Ce n'est qu'en 1938 que s'accuse la dépression économique.

D'ailleurs les impôts dont le taux n'a pas été sensiblement modifié au cours de l'année 1937 n'accusent point de moins-values importantes ; tandis que la taxe à la produc-

tion rapporte 66 millions de moins qu'il n'était prévu en août, les impôts directs dépassent de 120 millions les estimations ; en octobre la moins-value est de 40 millions tandis que les contributions indirectes décèlent 75 millions de plus-value par rapport aux prévisions quoique les taxes indirectes soient des impôts spécifiques et que le rajustement des tarifs aux prix se fasse avec un léger retard. Il n'en reste pas moins vrai, que d'une manière générale, les prévisions ont été optimistes ; de légères moins-values eussent été normales dans ces conditions surtout dans les premiers mois qui ont suivi la réforme. Mais elles sont demeurées fortes jusqu'au moment du relèvement du taux ; il faut ainsi retenir par conséquent que la taxe de 8 % est celle qui assure le rendement escompté : le fait de savoir si ce taux constitue ou non une surcharge pour l'industriel et le consommateur sera étudié avec les répercussions économiques de la taxe.

Si les espoirs du législateur de 1936 relatifs au rendement de l'impôt ont été déçus en partie, les frais de perception qui auraient dû diminuer sont aussi élevés que sous le régime ancien, le nombre des assujettis est moindre sans doute, mais les complications des textes et la rigueur du contrôle nécessitent de nombreux agents, tant à la Direction générale que dans les organisations locales ; et si les commerçants sont libérés en général des investigations du fisc, un contrôle administratif vexatoire est établi chez tous les producteurs.

Ce contrôle doit être permanent et draconien ; il suffit d'une distraction momentanée des agents du fisc pour que le Trésor soit privé d'une ressource importante ; la non-imposition d'un seul article chez le producteur qui livre à la consommation équivaut à une exemption totale de toutes les transactions auxquelles ce produit donne lieu et qui au-

raient subi chacune la taxe de 2 % sous le régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Aussi les formalités sont-elles compliquées et une surveillance des locaux professionnels se superpose au contrôle des écritures.

La vérification de la comptabilité comprend la communication de tous les livres, factures... du redevable, et même de n'importe quel industriel ou commerçant puisque les agents n'ont pas à justifier des motifs de leur inquisition et doivent être à même d'obtenir les recoupements nécessaires pour s'assurer de la sincérité des déclarations. Ce contrôle éventuel est tout aussi vexatoire que celui auquel était soumis le redevable qui bénéficiait du forfait ; dans les deux cas existe un contrôle intermittent mais très général sur toutes les pièces comptables.

Le contrôle des locaux professionnels a essentiellement pour but de vérifier si tous les produits reçus en suspension de taxe l'acquittent réellement, transformés ou non chez le fabricant, et si tous ceux qui sont livrés en suspension de droits sont effectivement pris en charge par des producteurs qui ont fourni une attestation régulière ; les sorties doivent être égales à tous les points de vue avec les entrées ; doivent seuls être reçus en suspension de taxe les produits destinés à être utilisés par le premier usage au cours de la fabrication et les contrôleurs doivent vérifier que de simples agents de fabrication ne sont pas reçus indûment en suspension de taxe.

L'inventaire est fait en présence d'un contrôleur ou d'un de ses délégués et, s'il est nécessaire d'arrêter les opérations de fabrication pour procéder à la vérification le fabricant est tenu d'avertir 15 jours à l'avance l'Administration.

Mais le procédé de l'exercice est beaucoup plus difficile-

ment applicable pour la taxe à la production que pour les contributions indirectes, les marchandises prises en charge subissent des transformations qui modifient parfois complètement leur aspect extérieur tandis que l'alcool de bouche reste toujours de l'alcool.

Désormais, les agents du fisc devront avoir des connaissances de physique et de chimie pour déterminer par exemple combien il faut d'acide sulfurique pour obtenir un kilog de sulfate de cuivre, et quelle longueur de fil de soie est nécessaire pour la fabrication d'un mètre de tissu... Les agents du fisc devront ainsi se spécialiser ; les habitudes des fonctionnaires de la Régie seront changées et il leur faudra de longs mois pour apprendre leur nouveau métier. Les vérifications techniques ne pourront en outre être comparées avec les résultats du contrôle comptable que très difficilement lorsqu'il s'agit de succursales d'établissements importants ; toute la comptabilité est centralisée le plus souvent au siège social, tandis qu'il faudra exercer sur place les succursales éloignées ; une collaboration étroite entre agents et entre Régies devient indispensable.

Les règles du contrôle sont encore plus rigoureuses lorsqu'il s'agit de grossistes fabricants des objets de même nature que ceux qu'ils revendent en l'état ; il doit y avoir une comptabilité-valeurs distincte, une comptabilité-matières et une séparation très nette des locaux de fabrication et de commerce. Si ces prescriptions sont trop lourdes, l'Administration déclare que ces commerçants n'ont qu'à continuer à payer la taxe sur les produits revendus en l'état.

On arrive ainsi au régime de l'exercice tel qu'il est appliqué lorsque la contribution indirecte est perçue au moment de la production ; c'est le cas notamment de la bière. La

taxe à la production a peut-être réduit le nombre des assujettis mais les « producteurs » sont soumis à un contrôle inquisitorial, vexatoire bien plus difficile à supporter que celui qui existait sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires et d'une application délicate de la part des agents de la Régie.

La tâche de l'Administration est rendue encore plus lourde par des difficultés que suscite l'interprétation de la loi « La loi du 31 décembre 1936 en tant qu'elle institue la taxe à la circulation des produits n'est assurément pas un monument de clarté. Il n'est pas exagéré de dire qu'il n'existe pas de texte plus malvenu dans tout l'arsenal de nos lois fiscales d'après-guerre qui abondent cependant en dispositions improvisées. C'est un texte rébus que ne parvient d'ailleurs pas à éclairer le décret d'application du 27 janvier 1937, presque aussi hermétique que la loi quand il ne la contredit pas. Quand on connaît la haute valeur technique de nos régies financières, en particulier de la Direction générale des Contributions indirectes chargée de l'application de la nouvelle loi, on en arrive à se demander si ceux qui ont rédigé ces textes obscurs étaient bien au fait des questions qu'ils traitaient » (1).

Les exemples abondent à l'appui de ces observations qu'il suffise de se référer à l'article 5 de la loi qui exempte de la taxe de 2,2 % « les opérations de commission et de courtage portant sur des ventes de marchandises autres que celles soumises à la taxe de 2,2 % en vertu des alinéas 3 et suivants du présent article ainsi que les opérations de courtage, de commission et de façon entrant dans le processus de distribution et de transformation des dites marchandises antérieurement à la perception de la taxe unique ».

(1) Lecerclé « Taxe à la production » *op. cit.*, p. 13.

L'Administration a dû confectionner minutieusement une Instruction générale des circulaires, et répondre à d'innombrables questions.

Sans doute, la taxe sur le chiffre d'affaires n'était-elle pas non plus, à la veille de la réforme, d'une assiette simple et les taux d'imposition étaient multiples. Mais il eût suffi de supprimer toutes les taxes uniques ou du moins la plupart d'entre elles, ainsi que certaines exonérations dont le bien-fondé était contestable ; on serait arrivé à un système simple, on aurait pu abaisser légèrement le taux de l'impôt et on ne se débattrait pas dans les difficultés parfois inextricables de la taxe à la production.

D'ailleurs les taux restent nombreux ; il y a une taxe de 8,7 %, une de 2,2 %, des taxes uniques maintenues et des droits fusionnés avec les impôts indirects. Les exonérations sont extrêmement nombreuses. Toutes peuvent peut-être se justifier, mais à force de recherches, on finirait par trouver des raisons excellentes pour affranchir un à un tous les produits ; l'exonération n'atteint plus seulement les professions agricoles, mais les produits agricoles, non transformés, obtenus par des personnes relevant de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ; le beurre et le fromage circulent en franchise comme le pain et le lait, peu à peu les journaux ont été dispensés de toute contribution...

Si les complications de la loi entravent son rendement, ces réglementations rigoureuses n'ont pas fait disparaître les fraudes ; sans doute les évasions fiscales existaient-elles sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires ; mais, si un industriel ou un commerçant faisait une fausse déclaration, le Trésor n'était frustré que de 2 % de la valeur de l'objet et le contribuable était peu enclin à courir le risque de fortes amendes et de peines correctionnelles lorsque la

charge de l'impôt était pour lui supportable. La tentation aujourd'hui est beaucoup plus forte ; lorsque la taxe atteint 8,7 % de la valeur de la marchandise, il devient intéressant pour un contribuable peu scrupuleux de se soustraire au paiement de droits aussi élevés ; l'appât du gain est plus fort que la peur de l'amende et le redevable s'imagine toujours être assez habile pour déjouer la surveillance du fisc. Aussi il n'est pas certain qu'une augmentation des amendes décourage les fraudeurs ; de plus, la Régie des Contributions indirectes a tendance à croire que tout assujetti cherche à éluder malhonnêtement la charge de l'impôt. Le redevable qui, de bonne foi, omet de mentionner dans son relevé mensuel une vente qu'il ne croyait pas taxable subit les mêmes amendes que celui qui établit sciemment une fausse comptabilité ; le décret du 8 février 1938 à propos du répertoire des producteurs, édicte une responsabilité solidaire de l'acheteur et du vendeur pour le paiement de la taxe et des pénalités encourues en cas d'inobservation des formalités prescrites ; or les deux contractants le plus souvent ne se connaissent pas ; si l'acheteur déclare faire acquisition en suspension de taxe de produits destinés à être consommés par le premier usage au cours de la fabrication et s'il les emploie pour ses besoins personnels, le vendeur sera poursuivi pour des affirmations qu'il ne pourra pas toujours vérifier. Il faut que la Régie des Contributions indirectes tienne compte davantage de la bonne foi ou de la mauvaise foi des redevables, ensuite on pourra élever le taux des amendes sans d'ailleurs se faire trop d'illusions sur leur efficacité.

Les moyens dont dispose le contribuable pour tromper le fisc sont d'ailleurs nombreux ; les fraudes dans la comp-

tabilité sont les mêmes que celles dont les Régies se plaignaient déjà sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires ; un industriel peut omettre une opération sur ses livres ou l'inscrire pour un prix inférieur au prix de vente ; mais il est obligé, s'il veut user fréquemment de cette manœuvre, de s'entendre avec ses acheteurs dont le nom doit figurer sur ses livres ; si l'acheteur inscrivait la vente pour son montant effectif, les agents du fisc pourraient déceler la fraude en comparant les pièces comptables des deux opérateurs. Mais la collusion du vendeur et de l'acheteur est difficile à dévoiler.

Par contre, les agents du fisc pourraient, à certains indices matériels, reconnaître une comptabilité complètement truquée ne relatant que des transactions fictives.

La taxe à la production donne également lieu à des fraudes qu'il était impossible de concevoir sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Lorsque la marchandise circule en suspension de taxe d'une industrie à une autre, il risque de se produire des fuites ; sans doute, la loi, les décrets ont institué l'exercice des lieux de stationnement de la marchandise. Mais on peut se demander si la Régie des Contributions indirectes est à même de vérifier les attestations qui lui parviennent par milliers chaque jour.

Il faut ainsi s'assurer qu'aucune fraction de marchandises n'a été distraite pendant le transport, en suspension de taxe, pour être livrée directement au commerce. Sans doute les agents du fisc pourront vérifier si les envois correspondent bien aux commandes et les réceptions aux duplicata de ces commandes, lorsque le fournisseur et le producteur-acheteur habitent dans des localités voisines ; si leurs locaux professionnels sont situés dans des départements différents,

le seul moyen d'éviter la fraude est d'établir une collaboration étroite entre les services financiers de l'ensemble des départements français ; le contrôleur de Lille demandera à celui de Metz si les quantités de fer dont les usines du Nord accusent réception correspondent bien aux expéditions effectuées par les maîtres de forge lorrains. De pareils services peuvent être rendus de plus en plus fréquemment, mais l'Administration des Contributions indirectes n'est pas encore organisée de façon à ce que les échanges d'information puissent être continuels ; tant que cette liaison ne sera pas érigée à l'état de système général, il n'y a qu'un moyen d'empêcher la livraison directe au commerce de marchandises livrées en suspension de taxe ; c'est l'emploi des titres de mouvement. Le fer de Thionville à Anzin circulera sous le couvert d'un acquit-à-caution. S'il a été jugé que cette surveillance à la circulation était nécessaire pour les contributions indirectes, on ne voit pas pourquoi il n'en serait pas de même pour les objets soumis à la taxe unique...

Le législateur a pensé néanmoins que l'extension du contrôle et des formalités apporterait une surcharge considérable pour l'Administration et une entrave redoutable à l'activité des échanges ; ces mesures extrêmes ont été évitées.

Il est possible que le registre de producteurs soit une source nouvelle de fraudes. Si le système constitue une diminution des formalités pour le producteur et fait disparaître la paperasse écrasante qui résultait des attestations, il enlève à l'Administration le droit de vérification qu'elle exerce actuellement sur les demandes en suspension de taxe. Le décret du 8 février 1938 indique bien que seuls les produits destinés à être revendus à un producteur en l'état ou après transformation et les produits qui se consomment

par le premier usage au cours de la fabrication seront susceptibles d'être livrés en suspension de taxe. Mais il semble que le vendeur n'ait à se préoccuper dans l'avenir que de l'inscription de l'acheteur au répertoire et l'Administration n'aura pas à intervenir ; l'acheteur pourra acquérir plus facilement en suspension de droits des produits qu'il n'aurait dû recevoir que taxe acquittée. D'ailleurs la confection du registre donnera lieu sans doute à des erreurs qu'on ne pourra pas rectifier rapidement (1).

Le législateur et l'Administration sont ainsi placés dans le dilemme suivant : ils peuvent renforcer le contrôle pour supprimer les fraudes, mais cette surveillance deviendrait encore plus vexatoire, inquisitoriale et nuirait à la vie économique ; ils peuvent, au contraire, diminuer les formalités, en se résignant à ce que quelques chances d'évasions fiscales subsistent.

Il ne faut pas d'ailleurs surestimer l'importance de la fraude et des moins-values enregistrées dans le rendement, peu à peu le système se perfectionne, les Régies sont mieux armées et les contribuables habitués à l'impôt protestent avec moins de véhémence.

Néanmoins il est à craindre que la taxe à la production ne soit pendant longtemps encore moins productive que ne l'eût été l'impôt sur le chiffre d'affaires. En effet, le fisc perçoit l'impôt au moment de la production ; en période de hausse, les prix de détail montent moins vite que les prix de gros ; si l'on compare les indices des prix de gros en mai 1936 et mai 1938, on trouve une augmentation de 170 %, tandis que l'élévation des prix de détail pendant la même période est d'environ 150 %. Mais les prix de détail continuent à monter après la stabilisation des cours des mar-

(1) Morillot « Revue de l'impôt sur le chiffre d'affaires, novembre 1937.

chandises en gros, et lorsqu'une dépression économique commence, les prix de détail décroissent moins vite que les prix de gros ; sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires, le rendement est encore excellent puisque la taxe est assise en partie sur le commerce de détail ; sous un régime de taxe à la production les ressources diminuent alors que les dépenses de l'Etat et particulièrement les dépenses de personnel, ne s'abaissent pas au début d'une crise économique. On croit actuellement à une stabilisation des prix de gros et l'Etat ne profitera pas de l'élévation des prix de détail qui se poursuit lentement.

Les superpositions de taxes.

L'institution d'une taxe unique devait faire disparaître les doubles impositions, mais le succès ne semble pas avoir été complet non plus dans cette voie.

Tout d'abord, les matières premières arrivent au petit fabricant, taxe acquittée et sont comprises ensuite dans le prix de vente des produits transformés qui est atteint par la taxe à un taux de 2,2 % ; le décret du 27 janvier 1937 reconnaît qu'il y a là une double imposition, mais la somme de droits perçus est inférieure, prétend-il, à la taxe de 8,7 % sur l'ensemble des ventes. Cette affirmation est discutable et tout dépend de la quantité de main-d'œuvre que les petits producteurs incorporent dans leur fabrication. Pour les autres redevables de la taxe de 2,2 %, il est certain que la nouvelle taxe est souvent plus lourde que l'ancienne ; les atténuations qu'il a fallu prévoir sur le montant de l'impôt à payer par les entrepreneurs en est la meilleure preuve.

La superposition de taxes la plus contestable juridique-

ment est celle qui résulte du sens que l'Administration a donné aux termes de « consommation par le premier usage au cours de la fabrication ». Sans doute serait-il exagéré de prétendre que le producteur doit recevoir en suspension de taxe tout ce qu'il achète pour les besoins de son industrie ; l'outillage, les matériaux, nécessaires à la construction des ateliers professionnels..., ne peuvent être reçus en suspension de taxe du fait que leur amortissement entre dans le prix de vente de l'objet fini.

Suivant l'avis du Conseil des Arts et Manufactures on aurait pu distinguer les produits ne se rattachant pas à une industrie particulière et ceux indispensables au cours de la fabrication d'un produit déterminé. Ce critère avait cependant soulevé les protestations de nombreux industriels, ils voulaient que fussent comprises dans les matières consommées par le premier usage au cours de la fabrication « celles qui interviennent nécessairement dans la fabrication et qui entrent dans les frais généraux directs ou le prix de revient du produit fini (1). Mais l'Administration a voulu avant tout sauvegarder le rendement de l'impôt ; sont reçues en suspension de taxe, presque uniquement les matières premières. La taxe sur le prix de vente atteint ainsi les éléments de ce prix qui avaient été frappés antérieurement.

En vue de limiter les livraisons en suspension de taxe et d'accroître le rendement, l'Administration ne se contente pas d'étendre le domaine des ventes à la consommation ; elle refuse dans l'Instruction du 13 février 1937, la qualité des producteurs aux fabricants de produits soumis à une taxe unique spéciale ou fusionnée ; les fabricants de pro-

(1) Rapport au nom du Comité de Direction à l'assemblée annuelle de l'Union des industries métallurgiques et minières. Supplément au *Bulletin Quotidien* du 28 février 1938.

duits exonérés reçoivent leurs matières premières, taxe de 8,7 % acquittée.

Les taxes uniques et fusionnées conservent une entière indépendance par rapport au nouveau système fiscal. Les matières premières parviendront au producteur grevées de la taxe de 8,7 % et ce producteur devra acquitter la taxe unique sur la vente, même s'il vend à un autre producteur qui doit transformer la marchandise et qui est par conséquent justiciable du régime de la taxe de 8,7 % il en résulte que certaines matières premières comme le charbon peuvent être frappées deux ou trois fois par la taxe pour une partie de leur valeur.

Aussi le décret du 8 juillet 1937 a autorisé les fabricants de conserves de poissons à recevoir en franchise, les huiles végétales utilisées dans leur fabrication, en contre-partie de l'élévation du taux de la taxe unique de 5,2 % à 6 %.

Les matières premières des producteurs exonérés leur parviennent de même, taxe acquittée ; cette disposition se concilie difficilement avec le principe que « exonération vaut imposition » et on ne voit pas bien pourquoi l'Administration applique la suspension de taxe à tous les stades pour les objets qui seront exportés et la refuse pour les produits exonérés.

S'il paraît assez facile d'assimiler le traitement des marchandises exonérées et celui des exportations, la double imposition qui résulte de l'incorporation d'un produit soumis à une taxe unique ou fusionnée à un objet frappé par la taxe de 8,7 % semble inévitable. Si l'on supprime les droits fusionnés avec les contributions indirectes, disparaissent une simplification importante et une économie de frais de perception.

Il faudrait néanmoins admettre, en toute justice, la vente

de ces produits en suspension de taxe à un producteur ou organiser une ristourne sur le prix de la vente définitive à la consommation mais ce remboursement serait une source de complications et de fraudes. Il avait été prévu cependant pour le sucre sous le régime des taxes uniques créées avant la réforme du 31 décembre 1936 et continue à fonctionner actuellement.

Suivent les principes mêmes de la réforme, l'Administration oblige les commerçants non producteurs et les consommateurs à livrer leurs marchandises à des producteurs taxe acquittée. Si les commerçants dont la clientèle est composée principalement de consommateurs, — c'est le cas de beaucoup de détaillants — refusent de prendre la position de producteur pour échapper au contrôle fiscal, leur prix de vente sera majoré du montant de la taxe et les fabricants s'adresseront à des fournisseurs susceptibles de leur vendre en suspension de taxe ; il en résulte pour les commerçants et les artisans la perte d'une clientèle peu nombreuse sans doute, mais intéressante ; ces conséquences politiques et sociales des superpositions de taxes ont déjà été étudiées.

D'autres cas de double imposition peuvent se rencontrer ; les objets d'occasion réparés doivent être livrés taxe acquittée si la réparation s'accompagne d'une transformation quelconque ; l'exemple classique est celui d'une plate-forme de camionnette fabriquée avec les débris d'une carrosserie tourisme ; le garagiste paiera la taxe de 8,7 % ou de 2,2 % selon son chiffre d'affaires alors que une partie de ses matières premières, en l'espèce la carrosserie-tourisme, aura déjà supporté la taxe.

De même les pierres précieuses paient deux fois la taxe, comme il ressort de l'article 8 du décret du 27 janvier 1937, précédemment commenté.

Ainsi la loi nouvelle tout en évitant les cascades de prélèvements laisse subsister des doubles impositions : elle a libéré certaines branches de commerce des inquisitions du fisc, mais elle a institué l'exercice des lieux de production, sans mettre fin à toutes les possibilités de fraude ; elle a obtenu un rendement à peu près équivalent aux prévisions, mais inférieur à celui qu'aurait procuré la taxe sur le chiffre d'affaires ; il reste à examiner si la charge fiscale supportée par le consommateur et l'industrie n'est pas augmentée.

SECTION III

Conséquences économiques de la taxe

Répercussion sur la consommation.

Si les prix avaient brusquement augmenté ou diminué au lendemain de la mise en application de la taxe à la production sans qu'il y ait eu du changement dans l'ensemble des circonstances économiques, on pourrait en déduire les répercussions de la réforme au point de vue du consommateur.

Mais les lois sociales et la dévaluation avaient amené dès la fin de 1936 une hausse du coût de la vie déjà sensible et cette hausse s'est poursuivie au même rythme pendant les années 1937 et 1938 comme l'indiquent l'indice brut des prix de gros et l'indice pondéré des prix des 126 articles publiés par la S. G. F.

	Indice non pondéré	Indice pondéré
Juin 1936	372	378
Juillet	388	391
Septembre	395	403
Octobre	407	420
Novembre	473	492
Décembre	499	513
Janvier 1937	513	538
Février	517	533
Mars	537	544
Avril	532	554
Mai	529	550
Juin	538	557
Juillet	579	582

	Indice non pondéré	Indice pondéré
Août	591	602
Septembre	618	629
Octobre	611	628
Novembre	590	622
Décembre	601	631
Janvier 1938	612	637
Février	613	631
Mars	616	637
Avril	619	643
Mai	643	654
Juin	653	660
Juillet	652	652
Août	644	649

Il ne faut pas voir sans doute dans les indices la représentation parfaite de la vie économique ; ils en dessinent plutôt les grandes lignes.

Nous voyons ainsi qu'en avril-mai 1937, au début de l'application de la taxe à la production, il y a eu un **fléchissement des prix de gros** ; le **taux de la contribution** était alors seulement de 6 %, l'augmentation des **prix résultant** de la promulgation des lois sociales atteignait un **palier momentané**, la tendance du franc était à la baisse, mais il se tenait à l'intérieur des limites fixées par la loi monétaire du 26 septembre 1936.

Une hausse brusque des prix apparaît clairement pendant l'été de 1937. Mais comment déterminer avec certitude dans cette augmentation la part due au relèvement du **taux de la taxe**, alors que le franc abandonnait l'étalon-or et baissait **rapidement** ?

Aucune conclusion précise ne se dégage de l'examen des indices, tant les conditions économiques ont évolué depuis juin 1936.

La taxe sur le chiffre d'affaires en 1938 eût rapporté sans doute environ 11 milliards ; d'après les prévisions du gouvernement, la taxe à la production ne devrait pas en procurer plus de 10. Mais il ne faut pas déduire nécessairement de cette diminution de ressources fiscales un dégrèvement uniforme pour la consommation ; il est indispensable, en effet, de tenir compte de la manière dont l'industrie et le commerce calculent leur bénéfice et de la différence des charges fiscales imposées par les deux taxes dans chaque branche de la production prise individuellement.

Il a été démontré dans l'étude de la taxe sur le chiffre d'affaires qu'elle augmentait les prix des produits d'une somme supérieure à celle qu'encaisse l'Etat parce que le vendeur calculait son bénéfice sur le prix de revient dans lequel le montant de l'impôt était déjà incorporé. La taxe était prélevée par fractions et la somme supplémentaire sur laquelle l'assujetti calculait son bénéfice, peu importante au début, s'élevait au fur et à mesure que le produit se rapprochait de la consommation ; seul le détaillant prélevait son bénéfice sur l'ensemble des charges fiscales dont l'objet avait été grevé.

Aujourd'hui les matières premières et les produits semi-ouvrés circulent en suspension de taxe, mais l'impôt est incorporé au produit en une seule fois au moment de la vente à la consommation ; à chacune des ventes successives le grossiste, le semi-grossiste et le détaillant calculent leur bénéfice sur le prix majoré de la totalité de l'impôt ; la différence avec la surcharge imposée par l'ancienne taxe sur le

chiffre d'affaires est sensible si les transactions commerciales sont nombreuses (1).

La différence des charges fiscales imposées par les deux taxes dans chaque branche de l'industrie prise individuellement a constitué et constitue encore partiellement, un véritable bouleversement économique. Il n'en avait pas été de même lorsque des taxes uniques avaient été créées de 1925 à 1935 ; chaque taxe devait prélever une somme qui représentait exactement celle que le Trésor aurait perçue si la taxe sur le chiffre d'affaires avait été maintenue ; il en résultait une taxe équivalente au moins en théorie. Depuis la loi de finances du 31 décembre 1936, chaque produit paie l'impôt au moment où le cycle industriel est terminé, quel que soit le nombre des transactions auquel il puisse donner lieu.

Dès lors, les produits consommés à l'état brut sont plus fortement imposés que précédemment, tandis que les produits ouvrés le sont moins.

Une automobile Citroën coûtait 18.000 fr. en 1936 ; la même voiture vaut aujourd'hui 25.000 fr., il y a une augmentation de 40 % environ. En 1936, le constructeur acquittait 774 fr. au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires ; aujourd'hui, la taxe à la production est de 2.175 fr., la charge fiscale s'est élevée de 280 %. Il est vrai que les matières premières acquittaient autrefois à plusieurs reprises la taxe de 2 % et que le prix de 18.000 fr. englobait ces perceptions.

Une preuve de l'augmentation des charges qui a suivi dans beaucoup de cas la création de la taxe à la production se trouve dans la circulaire du 20 mai 1938 qui permet aux

(1) La démonstration mathématique de cette assertion est possible ; se reporter à ce sujet à la thèse de M. Mascarelli Giaume : « De la transformation de la taxe sur le chiffre d'affaires en taxe unique à la production », Paris 1927, p. 189 et suiv.

concessionnaires de demander la révision de leurs contrats pour imprévision du fait des charges nouvelles constituées par l'application de la taxe à la production, c'est ainsi que l'Administration reconnaît que certains opérateurs ont souffert de la réforme.

D'ailleurs le ministre des Finances a obtenu la faculté de modifier par décret le taux de la taxe à l'intérieur des limites fixées par la loi de finances ; d'aucuns prétendent que cette mesure a été prise en vue de favoriser grâce à une réduction de taux au moment opportun, une reprise de l'activité économique.

Un autre exemple caractéristique du bouleversement qui a suivi la création de la taxe est apporté par l'industrie de la laine ; jusqu'à la loi de décembre 1936, la laine brute acquittait à l'importation une taxe de 2 % : cette laine pouvait être achetée par un fabricant de matelas qui payait la taxe à l'importation et vendait les matelas en versant une seconde fois 2 %. La laine supportait deux fois l'impôt. Mais cette laine pouvait être dégraissée, cardée ou peignée ; elle pouvait ensuite être transformée en tissu de laine, puis vendue à un grossiste qui approvisionnait des tailleurs, la taxe était perçue à chaque transaction, dans l'exemple choisi, il y avait six ventes, donc six perceptions de 2 %.

Aujourd'hui, le matelassier et le tailleur acquittent tous deux la même taxe de 8,7 %. Si l'on admet qu'il y a un dégrèvement pour le tailleur, ce qui n'est pas certain car la taxe sur le chiffre d'affaires frappait aux premiers stades de la transformation des produits de peu de valeur, il est hors de doute que le matelassier doit payer trois ou quatre fois plus qu'auparavant.

Les promoteurs de la réforme ont-ils prévu ce résultat ? Il est permis d'en douter ; toutefois il est certain qu'il y a

aujourd'hui une tendance générale à dégréver les produits couvrés en surchargeant d'impôts les produits bruts ; certains projets sur le régime des exportations le montrent clairement, ils seront étudiés plus loin.

En outre, au début de l'application de la taxe à la production, l'impôt sur le chiffre d'affaires a été maintenu, sinon en droit, du moins en fait dans certains cas ; et il est d'expérience courante que la création d'un impôt à la consommation entraîne automatiquement une hausse des prix, mais sa suppression ne détermine pas aussitôt la baisse correspondante ; certains fabricants ne se sont-ils pas plaints tout au long de l'année 1937 de la superposition de la taxe sur le chiffre d'affaires et de la taxe à la production ? Sans se rendre compte des modifications fiscales, les commerçants ont tendance à majorer les prix du montant d'un impôt qui leur était réclamé les années précédentes ; il en résulte le maintien de prix élevés à la consommation.

Cependant les prix de détail n'ont pas augmenté dans les mêmes proportions que les prix de gros, ainsi que le prouve l'indice du prix de détail publié par les S. G. F. au cours de ces deux dernières années.

Juin 1936	461
Juillet	461
Août	477
Septembre	494
Octobre	515
Novembre	534
Décembre	550
Janvier 1937	567
Février	577
Mars	576

Avril	580
Mai	586
Juin	590
Juillet	600
Août	615
Septembre	692
Octobre	657
Novembre	664
Décembre	676
Janvier 1938	693
Février	692
Mars	691
Avril	691
Mai	698
Juin	698
Juillet	690
Août	695

Les prix de détail n'ont commencé leur ascension qu'après les prix de gros et elle a été moins rapide ; les prix ont augmenté de 170 % tandis que les prix de détail se sont élevés seulement de 150 %. Sans doute la taxe à la production n'atteint que les prix de gros ; les prélèvements de l'impôt sur le chiffre d'affaires des semi-grossistes et des détaillants n'existent plus, quoique ces commerçants parfois en tiennent compte dans leurs prix.

Mais la comparaison des deux indices met en lumière un fait beaucoup plus général ; les prix de détail suivent la hausse et la baisse des prix de gros avec un certain retard ; si un jour il y avait une déflation, les ressources de l'Etat, tirées de la taxe sur la production, diminueraient plus vite que la plupart de ses dépenses, notamment les dépenses du

personnel ; sous le régime d'une taxe sur le chiffre d'affaires, le rendement de l'impôt assis en partie sur le commerce de détail serait plus stable.

Répercussions sur l'industrie et le commerce.

La taxe à la production, comme l'impôt sur le chiffre d'affaires, a pour but de frapper tous les achats du consommateur ; la charge imposée à l'industrie par la création de la taxe doit retomber en définitive sur lui. Pour empêcher certains particuliers de restreindre leurs achats, certains producteurs ont dû conserver pour eux une partie du poids de la taxe, qui devient un impôt supplémentaire sur l'industrie et le commerce.

Même en admettant que les industriels puissent récupérer sur leurs acheteurs, après de longs délais peut-être, le montant de la taxe à la production, leur condition a pu avoir été modifiée par plusieurs innovations de la réforme ; d'une part, certains frais de transport peuvent être déduits, mais d'autre part, les redevables de la taxe de 8,7 % doivent acquitter la taxe avant l'encaissement du prix.

Il est certain que la déduction des frais de transport constitue un avantage appréciable, surtout depuis que leur montant a été élevé considérablement. Mais le transport n'est déductible que pour la livraison à la consommation.

Il semble par contre inadmissible que le fait générateur de la taxe de 8,7 % soit constitué par la livraison de la marchandise.

Certains auteurs (1) ont contesté la validité de l'article 19

(1) Voir notamment l'article de Parisot dans « l'Actualité fiduciaire », mars 1936.

du décret du 27 janvier 1937 qui édicte cette règle. En effet l'article 10 de la loi du 31 décembre 1936 indiquait que « les conditions d'assiette et de perception des taxes de 8,7 % et de 2,2 % seront fixées par référence aux textes codifiés par le décret du 27 décembre 1934 ».

Or, ce décret déclarait que le fait générateur de l'impôt était constitué par l'encaissement du prix, le paiement au moment de la livraison n'était obligatoire que pour les importations. Tous les redevables pouvaient acquitter l'impôt d'après leurs débits, mais il n'y avait là qu'une simple faculté.

Comme un décret ne peut contredire une loi, la disposition de l'article 19 devait être tenue pour nulle.

Mais l'article 10 de la loi de décembre 1936 prévoyait que dans un délai de 3 mois après l'entrée en vigueur des taxes de 8,7 % et de 2,2 %, un nouveau décret de codification serait publié. Ce décret serait soumis à la ratification des Chambres avant le 31 décembre 1937 ; il aurait pour exécutoire jusqu'à la décision du Parlement. Le décret a donc aujourd'hui force de loi et sa validité ne peut être contestée.

La légalité de la mesure n'enlève rien à son inopportunité ; de longs mois peuvent s'écouler avant que le débiteur n'acquitte sa dette. Pendant ce temps, toutes les disponibilités de l'industriel devront être retirées du marché à court terme pour être versées au Trésor. Est-il utile de poursuivre une politique de crédit à bon marché si la fiscalité tarit les sources de l'offre ? L'argent placé aurait rapporté un intérêt à l'industriel ; si le fabricant n'a que des disponibilités insuffisantes, il sera obligé d'emprunter pour pouvoir se libérer de sa dette ; il y a pour lui soit une diminution de recettes, soit une augmentation de dépenses. La répercussion sur les prix est fâcheuse pour le consom-

mateur et encore plus pour le producteur qui ne sera pas sûr de pouvoir récupérer le montant de la taxe si une dépression économique survient. En tout cas, le vendeur sera peu disposé à accepter un paiement par mensualités.

L'Administration fait remarquer que la taxe n'est acquittée qu'au moment du dépôt du relevé mensuel, le 25 de chaque mois pour le mois précédent. Mais ce délai, de 55 jours au maximum, est insuffisant.

L'émission de traites n'ouvre également qu'un délai trop court qui ne dépasse pas 90 jours ordinairement. La faculté de payer par obligations cautionnées n'est pas non plus le palliatif parfait ; elles portent intérêt, sont à quatre mois d'échéance et il faut présenter une caution ; les receveurs principaux favorisent peu ce mode de paiement du fait qu'ils sont responsables de la solvabilité du débiteur et de la caution.

La seule solution serait d'admettre la possibilité de payer au moment de l'encaissement du prix, faveur actuellement réservée aux redevables de la taxe de 2,2 %. Seule la taxe à l'importation serait payée au moment du passage à la douane. Mais si le fait générateur était ainsi déplacé, il y aurait une chute, au moins momentanée du rendement de l'impôt.

Enfin, la réforme abonde en dispositions vexatoires, le libellé de la facture qui porte « Taxe perçue pour le Trésor », lorsque la vente a lieu dans les magasins de détail du producteur, peut déplaire à beaucoup de consommateurs (1). La possibilité pour tout le monde de consulter le registre de producteurs constitue une violation du secret

(1) C'est du moins l'avis d'un rédacteur de la « Revue des Contributions indirectes », mars 1937.

professionnel (1) ; quand le nom d'un producteur disparaîtra du registre, sans que l'industrie ait cessé, c'est que le chiffre d'affaires sera tombé au-dessous de 300.000 fr.

Les dispositions qui concernent le commerce extérieur sont, au contraire, accueillies avec faveur ; comme il est possible d'importer les produits bruts en suspension de taxe, tous les achats à l'étranger supportent les mêmes taxes que les marchandises correspondantes en France.

Les exportations sont exonérées et le bénéfice de la franchise s'étend à toutes les transactions qui se terminent par une vente à destination des autres pays ; le fabricant de produits exonérés reçoit ses marchandises, taxe acquittée, mais l'exportateur les reçoit en suspension de taxe ; l'exemption est aussi beaucoup plus large que celle accordée sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires qui n'exonérerait que la dernière vente.

Lors de l'institution de la taxe sur le chiffre d'affaires, cette mesure timide avait cependant été considérée comme une tentative de « dumping » et des droits égaux au prélèvement de la taxe sur le chiffre d'affaires avaient été établis à l'entrée dans les pays étrangers ; il avait fallu supprimer l'exonération jusqu'en 1927. Il ne semble pas que l'exonération totale ait provoqué pareille réaction ; d'abord la plupart des pays ont adopté des impôts généraux à la consommation et prévu des abattements pour les exportations ; ils peuvent donc plus difficilement s'élever contre les mesures prises en France. Ensuite, il y a eu un tel bouleversement économique, tant à cause des lois sociales, que des dévaluations, que cette exonération a paru secondaire.

(1) Morillot « Revue de l'impôt sur le chiffre d'affaires », novembre 1937, *op. cit.*

Il résulte de cette franchise une diminution importante de ressources pour le Trésor ; aussi un projet a-t-il été élaboré pour étendre la taxe à la production aux exportations des minerais de fer, des laines brutes, de la potasse, des os bruts de détail et d'une manière générale de tous les produits non ouvrés. On invoque la nécessité de développer l'exportation de produits dans lesquels du travail français a été incorporé ; mais le motif le plus puissant était de percevoir une taxe sur des transactions qui, pour les seuls minerais de fers et sels potassiques atteignent près de 1 milliard.

M. Robichez, au nom du Comité central de la laine, a élevé une vigoureuse protestation (1).

La France, déclare-t-il, est un marché important de redistribution de la laine ; 42 millions de kilogrammes d'une valeur de 1 milliard de francs sont entreposés en France et il est difficile de prévoir une déduction exacte pour les produits en transit, car la destination fiscale du produit est souvent inconnue. Le résultat principal de la mesure serait la disparition du marché français et la ruine de certains ports comme Dunkerque.

D'autre part, la laine utilisée en France est pour 94 % de la laine importée ; elle suit ainsi automatiquement les fluctuations de la monnaie et la dévaluation n'a été pour elle d'aucun avantage.

On ne peut faire valoir les nécessités de la défense nationale pour développer notre production et taxer la réexportation de la laine ; en effet, si le marché français d'entrepôt disparaissait, le gouvernement ne pourrait plus, en

(1) Voir le bulletin quotidien du 30 novembre 1937.

cas de guerre, réquisitionner les produits lainiers en transit, réquisition qui serait possible pour le moment.

D'ailleurs, c'est à cause des laines qu'on avait introduit la soumission cautionnée sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires ; elle permettait d'exonérer les produits importés, qui ne subissaient pas de droits de douane, s'ils étaient réexportés ; le gouvernement avait donc reconnu l'importance du marché français.

M. Robichez fait remarquer que l'industrie de Mazamet dont la vie est précaire est constituée pour plus de 60 % de la vente des cuirots et des laines de délainage. La taxe ferait sans doute disparaître ce marché.

Il serait d'ailleurs injuste de taxer le « carbonisage » des blouses qui exige un travail presque aussi considérable que le peignage de la laine ; or la laine peignée est exonérée.

Le projet avait été néanmoins adopté par la Commission des Finances, il n'a pas été accepté par la Chambre des Députés, sauf en ce qui concerne certaines peaux de mouton qui entrent dans la fabrication des masques à gaz. Le Sénat enfin a rétabli pour tous les produits bruts l'exonération des exportations qui a ainsi conservé sa généralité.

CONCLUSION

La taxe à la production avait été créée pour libérer le commerce du paiement de la taxe sur le chiffre d'affaires et du contrôle de la Régie des Contributions indirectes ; elle se proposait de remplacer la cascade de prélèvements de 2 % par une taxe unique d'une application simple dont le rendement fût au plus égal à celui de la taxe sur le chiffre d'affaires, afin de ne provoquer aucune élévation des prix.

Si l'on examine de près la taxe à la production, il est facile de se rendre compte que l'exonération n'a profité qu'à certains commerçants ; le contrôle s'étend sans doute à un nombre d'opérations moindre, mais il est si sévère et compliqué qu'on ne peut espérer une réduction des frais de perception. Si les superpositions de taxes ne sont plus à la base de l'économie de l'impôt, elles sont fréquentes. La législation ancienne, compliquée par l'introduction de certaines taxes uniques, devait être refondue ; mais les nouveaux textes sont confus, d'une interprétation malaisée, les impropriétés de termes abondent, des taxes uniques et fusionnées sont maintenues, des taxes différentes sont appliquées suivant le montant du chiffre d'affaires ; enfin un impôt analogue à la taxe ancienne est maintenu pour les opérateurs autres que les vendeurs de chose.

Il a fallu déjà relever deux fois le taux de la taxe, sans pouvoir même prévoir un rendement équivalent ; un tarif uniforme a eu d'autre part pour effet une élévation des prix dans la plupart des branches de l'industrie ; il a introduit

un bouleversement économique d'autant plus désastreux qu'il coïncidait avec une période de difficultés monétaires et sociales.

Il faut toutefois retenir à l'actif de la réforme la suppression de la « prime à l'intégration » et les mesures prises à l'égard du commerce extérieur. Ces avantages et l'exonération dont bénéficie le petit commerce ne justifient peut-être pas cependant une réforme aussi profonde.

Le gouvernement qui a pris le pouvoir en juin 1936 avait promis la suppression de la taxe sur le chiffre d'affaires ; c'était une promesse imprudente car l'impôt procurait au Trésor un revenu de près de 8 milliards ; on ne pouvait songer à se passer de ressources aussi importantes ; le gouvernement a voulu au moins prendre quelques mesures en faveur de la masse électorale la plus considérable, celle constituée par le commerce de détail ; ainsi est née la taxe à la production.

Si le nouvel impôt présente des inconvénients sérieux, l'Administration, puis le législateur se sont efforcés à le rendre viable et à le simplifier.

Des améliorations importantes ont été introduites ; les grossistes fabricants ne sont plus obligés de prendre la position de producteurs pour leurs opérations de vente, sous réserve d'un contrôle sévère, mais inévitable. Le système des réfections pour les ventes au détail des producteurs a été assoupli. Enfin l'institution d'un registre de producteurs diminue les formalités que doivent remplir les fabricants.

D'autres réformes pourraient être apportées sans nuire à l'économie générale de la taxe ; l'une des plus importantes vise la modification du régime des petits fabricants.

On a proposé (1) une déduction d'un pourcentage fixe en faveur des producteurs qui se sont approvisionnés auprès de commerçants ou d'opérateurs assujettis à la taxe de 2,2 % ; si le producteur-acheteur peut vendre en suspension de taxe, il y aura report du précompte sur la tête du redevable définitif. Cette mesure permettant aux petits fabricants de conserver leur clientèle de producteurs, sans prendre eux-mêmes position de producteurs.

En ce qui concerne au moins les petits fabricants, il paraît plus simple de supprimer complètement leur régime particulier qui ne constitue pour eux, le plus souvent, qu'un avantage illusoire, au point de vue du montant total des taxes à acquitter, et engendre fraudes et injustices (2). On pourrait soit les exempter d'impôt comme les artisans, soit leur appliquer le régime de droit commun ; le dernier système semble préférable, car il ne constitue pas une diminution de ressources pour le Trésor.

On a également proposé (1) d'adopter un système forfaitaire facultatif pour les autres redevables de la taxe de 2,2 %. La masse la plus importante de ces assujettis est constituée par les entrepreneurs ; ils peuvent déduire de leur mémoire le prix de leurs matières premières qui ont supporté la taxe de 8,7 % et cette déduction est forfaitaire provisoirement quand la comptabilité ne permet pas de faire ressortir le prix d'achat des matières premières. Le but du forfait serait à la fois de simplifier les formalités qu'ils doivent remplir et de constituer pour eux plutôt un nou-

(1) Voir notamment l'article de M. Parisot « Actualité Fiduciaire », mars 1938.

(2) Voir « l'étude sommaire de la nouvelle législation remplaçant la taxe sur le chiffre d'affaires par des taxes de 2 à 6 % publiée par la C. G. F. F. dont on trouve des extraits dans « le Bulletin Quotidien de la Société d'études et d'informations économiques », 27 janvier 1937.

veau dégrèvement, car ils ne consentiraient pas à acquitter une redevance supérieure à celle qu'ils supportaient auparavant. Sans doute, tout forfait comporte les inconvénients qui découlent de sa définition même, mais une diminution des frais généraux des entreprises allègerait le budget des collectivités publiques ; il est certain que la taxe à la production a entraîné une augmentation du prix de revient, aussi la circulaire du 20 mai 1938 prévoit la révision des contrats pour imprévision ; les motifs qui peuvent être invoqués sont aussi bien l'élévation des impôts à la production que la hausse des matières premières et de la main-d'œuvre.

En tout cas, il y aurait une simplification intéressante du mécanisme de la taxe si l'adoption d'un forfait pour les opérateurs autres que les vendeurs de choses coïncidait avec un retour au régime de droit commun pour les petits fabricants.

Il y a d'ailleurs intérêt quand on adopte le principe d'une taxe unique, à ne pas faire d'exceptions qui en faussent le mécanisme. Aussi, les taxes uniques maintenues devraient être supprimées, comme la taxe spéciale sur les produits résineux abrogée à la demande des fabricants. Si les charbons et les conserves alimentaires étaient soumis à la taxe de droit commun, il y aurait une augmentation de la contribution première, mais, comme ce serait la seule, le prix du charbon et des conserves ne serait pas augmenté. Par contre, ce fut une simplification de fusionner les anciennes taxes uniques avec le droit indirect de consommation ; mais il faudrait admettre une ristourne pour les produits qui peuvent devenir des matières premières dans certaines fabrications, sucre, alcool dénaturé, sel... La remise

a été instituée pour le sucre, mais, généralisée elle donnerait lieu à des fraudes.

Ainsi le problème de l'unification des tarifs se complique-t-il si l'on examine le cas des taxes fusionnées ; le retour au droit commun supprime une simplification ; le maintien du régime actuel entraîne une superposition de taxes.

Si l'on peut hésiter à préconiser l'unification définitive et absolue des taux d'imposition, le paiement de la taxe dans le mois qui suit la livraison est une obligation qui peut difficilement se justifier ; sans doute la naissance de la créance d'impôt au moment de l'encaissement du prix aurait pour conséquence des moins-values importantes pour le Trésor ; mais le prix de revient de l'industrie française et la charge imposée au consommateur en seraient diminués.

Il faut enfin espérer que l'Administration se montre plus libérale et admette plus facilement la suspension de taxe pour les produits nécessaires à l'industrie comme le gaz, l'électricité... pour les objets qui, sans être détruits par le premier usage, comme les moules et les marchandises ne sont utilisées que pour la confection de produits à un très petit nombre d'exemplaires.

Mais certaines critiques ne préconisent pas seulement des améliorations de la taxe à la production, elles visent à une refonte complète du système.

M. de Lasteyrie avait fourni un processus-type de la circulation des produits (1).

- Matières premières
- Fabrication
- Commerce de gros

(1) Lettre de 1923 à la Commission des Finances.

— Commerce de détail

Différents projets ont été formés depuis une vingtaine d'années pour taxer la marchandise à un ou plusieurs de ces différents stades.

La première réalisation avait été faite en 1917 ; ce fut la taxe sur les paiements frappant exclusivement le commerce de détail. Elle présentait l'avantage pour le Trésor d'être un impôt « ad valorem » et se justifiait par la nécessité de restreindre les dépenses des particuliers pendant la guerre.

Le rétablissement sous une autre forme de cette taxe, a fait dernièrement l'objet de plusieurs projets ; il est plus juste, disait-on, de taxer les dépenses qui sont ou devraient être l'indice de la richesse que le chiffre d'affaires ou de production qui ne révèle pas d'une façon certaine le bénéfice ; sans doute l'impôt, dans tous les systèmes, doit-il être supporté en définitive par l'acheteur, mais cette répercussion est d'autant plus incertaine que l'objet est plus éloigné de la consommation définitive. Le rendement de l'impôt sera stable parce qu'il assis sur les prix de détail, moins mobiles que les prix de gros. Enfin la fraude qui avait été une des causes principales de l'échec de la taxe sur les paiements sera déjouée grâce à l'expérience, la collaboration et les moyens d'investigation de nos grandes Régies financières.

Cette réforme serait sans doute rejetée par le Parlement ; comment faire supporter tout le poids de la taxe par les détaillants ?

Il n'est nullement prouvé en effet que la taxe sur les paiements satisfasse un idéal de justice ; elle sera toujours perçue par le fisc sur le chiffre d'affaires du vendeur et le problème de la répercussion ne sera pas définitivement résolu.

Dès lors, si l'on frappe le chiffre d'affaires en tout état de cause, pourquoi exonérer le commerce de gros, les entreprises de production et de transformation ?

La taxe sur les paiements n'est pas seulement injuste, elle est impraticable ; il faudrait une armée de fonctionnaires pour vérifier la comptabilité des petits commerçants, d'ordinaire mal tenue, et le contrôle devrait être d'autant plus strict que l'impôt perçu à un seul stade de la circulation serait d'un taux élevé ; les redevables seraient d'autant plus enclins à la fraude que la somme à payer serait plus considérable.

La distinction entre le commerce de gros et le commerce de détail serait d'ailleurs malaisée.

D'autres doctrines préconisent la perception de l'impôt à un stade antérieur à la vente à la consommation, ils forment des projets de taxe à la matière première.

Certaines considérations politiques peuvent intervenir dans le choix de ce stade ; lorsque la taxe est perçue au moment de la vente au commerçant, un moyen de recouplement et de vérification pour le fisc est de se reporter aux livres que le commerçant doit tenir au jour le jour, suivant les prescriptions du Code de Commerce. Désormais, les déclarations du redevable seraient vérifiées chez les transformateurs successifs de la matière première,

Le recouvrement serait facile ; les assujettis seraient des maisons ou des sociétés importantes et peu nombreuses. Les frais de perception et les chances de fraude seraient diminués dans des proportions considérables.

Mais l'établissement de cet impôt se heurterait à un obstacle insurmontable ; une même matière première peut donner naissance à des produits très différents par leur nature et c'est le produit le moins ouvré qui, en égard à son prix,

supporterait la charge fiscale la plus considérable ; la laine à matelas et le tissu de laine qui a au moins dix fois plus de valeur supporteraient la même taxe (1).

Il en résulterait nécessairement une augmentation du prix des produits bruts ; le coût de la vie s'élèverait pour les classes laborieuses, le drap de qualité moyenne, le sucre non raffiné acquitteraient une taxe proportionnellement beaucoup plus élevée que les produits de haute qualité ; l'impôt jouerait comme une taxe de luxe à rebours.

Le tarif serait extrêmement élevé, car le produit a dans la plupart des cas une valeur beaucoup plus faible que la marchandise prête à être consommée ; l'industriel chercherait par tous les moyens à frauder le fisc pour éviter le fardeau de la taxe. Il serait nécessaire de maintenir l'exercice des lieux de fabrication et un personnel nombreux pour réprimer les évasions fiscales. La répercussion de la taxe serait des plus problématiques.

Quel que soit le stade choisi, le contrôle doit être sévère ; la taxe générale à la consommation n'est qu'une extension des contributions indirectes.

Le seul moyen d'éviter un contrôle rigoureux, de diminuer des formalités vexatoires, de réduire les frais de recouvrement est d'établir un impôt perçu à plusieurs stades de la circulation, les prélèvements sont très nombreux, par conséquent d'un taux peu élevé et les évasions fiscales moins à craindre.

Aussi beaucoup de juristes regrettent-ils la taxe sur le chiffre d'affaires ; elle avait soulevé des plaintes, des plaintes justifiées, mais, si le meilleur impôt est celui qu'on a l'habitude de payer, il eût été préférable de la maintenir en lui

(1) Voir le développement de cette argumentation dans la thèse de Mascarelli-Giaume « De la transformation de la taxe sur le chiffre d'affaires en taxe à la production », *op. cit.*, p. 43 et suiv.

apportant les améliorations indispensables ; suppression de certaines exonérations et des taxes uniques, aménagement du forfait.

D'ailleurs, la plupart des pays belligérants, ont dû rechercher, pendant les hostilités, une augmentation de recettes par l'élévation des impôts indirects.

Sauf l'Italie, tous les pays d'Europe ont adopté un impôt général à la consommation, souvent analogue à l'ancienne taxe sur le chiffre d'affaires.

Comme la France, la Belgique avait adopté les taxes uniques à la production appelées « forfaits ».

L'Autriche s'était également inspirée de l'idée de forfait quand elle avait créé en 1924 un impôt dénommé taxe sur le chiffre d'affaires ; c'était en réalité une taxe à la production perçue à chaque stade de la transformation industrielle, le commerce était exonéré du paiement mais non du contrôle. Si la « prime à l'intégration » était supprimée en partie, les cascades de prélèvements ne disparaissaient pas complètement et le taux devait être assez élevé pour assurer un rendement satisfaisant, malgré l'exemption du commerce.

Ainsi la plupart des pays ont admis, avec certaines modifications la taxe sur le chiffre d'affaires ; soucieux du rendement, ils ont pensé que de tous les impôts qu'ils étaient susceptibles de créer, c'était le moins mauvais.

La taxe à la production, au contraire, ne trouve son équivalent exact dans aucun Etat. Le législateur s'est plus inspiré d'idées politiques et sociales que de technique fiscale, semble-t-il.

La taxe à la production n'a pas deux ans d'existence et elle a suscité d'innombrables difficultés d'application, qu'il s'agisse de produits consommés par le premier usage au

cours de la fabrication, des entreprises de travaux, des formalités imposées, de la réfaction accordée pour les ventes au détail ; ses obscurités, ses incohérences, ses complications, et le développement des dépenses de contentieux et de comptabilité qui en sont la conséquence amènent à penser que la question d'une réforme profonde de la taxe à la production doit être posée.

Vu :

Le Président de la Thèse,
William OUALID.

Vu :

Pour L'Assesseur du Doyen,
Le Professeur Délégué,
Gilbert GIDEL.

Vu et permis d'imprimer :

Le Recteur de l'Académie de Paris,
G. ROUSSY.

BIBLIOGRAPHIE

ALLIX et LECERCLÉ. — La taxe sur le chiffre d'affaires (traité théorique et pratique), Paris 1927.

ALLIX. — Traité élémentaire de sciences, des finances et de législation financière. Paris 1931.

MASCARELLI-GIAUME. — De la transformation de la taxe sur le chiffre d'affaires en taxe unique à la production. Paris 1927.

LECERCLÉ. — La taxe à la production. Paris Mars 1937.

Guides Dalloz du contribuable. — Taxes à la production. Publié sous la direction de J. Patouillet avec la collaboration de V. Bourel et Delannoy. Paris Mai 1937.

Revue de droit fiscal et commercial. — Février 1938.

Bulletin quotidien de la Société d'Etudes et d'information économique, particulièrement le N° du 30 Novembre 1937 et supplément du 28 Février 1938.

Revue de l'impôt sur le chiffre d'affaires. — Années 1937 et 1938, particulièrement le N° de Novembre 1937.

Actualité fiduciaire. — Mars 1938.

Codes fiscaux du 27 Décembre 1934 et du 29 Avril 1937.

Journal Officiel. — Exposé des lois et décrets.
Documents parlementaires, débats parlementaires.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION	7
PREMIÈRE PARTIE	
Economie générale de la taxe sur le chiffre d'affaires.	13
<i>Section I.</i> — Fonctionnement de la taxe sur le chiffre d'affaires.	14
CHAPITRE PREMIER. — Assiette et taux de la taxe.	15
CHAPITRE II. — Exemptions	19
CHAPITRE III. — Régime du commerce exté- rieur	26
CHAPITRE IV. — Obligations imposées aux contribuables.	29
CHAPITRE V. — Sanctions et Contentieux.	36
<i>Section II.</i> — Avantages et inconvénients de la taxe sur le chiffre d'affaires.	40
<i>Section III.</i> — Naissance et développement des taux uniques	48
DEUXIÈME PARTIE	
La taxe à la circulation des produits.	53
CHAPITRE PREMIER. — Les producteurs	56
CHAPITRE II. — Les ventes à la consomma- tion.	63
CHAPITRE III. — Les redevables de la taxe de 2,2 %	73
CHAPITRE IV. — Assiette et taux de la taxe	86
CHAPITRE V. — Exemptions	95
CHAPITRE VI. — Régime du commerce exté- rieur	101
CHAPITRE VII. — Obligations imposées aux contribuables.	105

TROISIEME PARTIE

Les conséquences et les résultats de la réforme.	117
Section I. — Examen de la taxe au point de vue politique et social	119
Section II. — Répercussions financières de la taxe . . .	127
Section III. — Conséquences économiques de la taxe . .	145
CONCLUSION.	159

